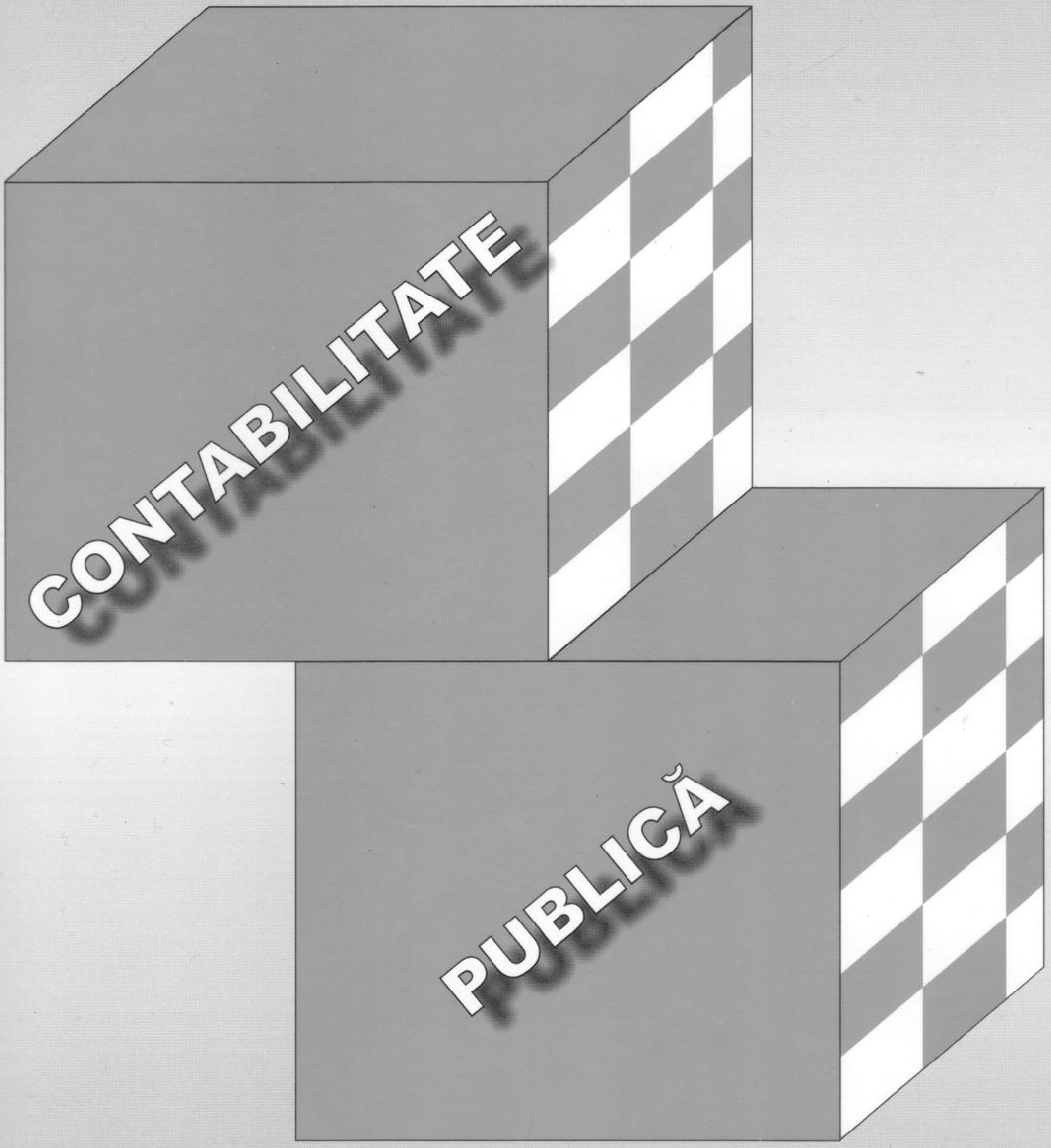
DANIELA-NEONILA MARDIROS   FLORIN IOAN SCORȚESCU



EDITURA „ION IONESCU DE LA BRAD" IAŞI, 2007

Cuvânt înainte

Pentru a putea vieţui împreună cu ceilalţi semeni, omul a trebuit să abandoneze, în mare măsură, egocentrismul individual în care totul se raporta cu precădere la sine şi să se supună unor reguli general valabile ce ţineau de organizarea statului de drept. Creat de popor şi pentru popor, statul de drept punea în balanţă, pe de-o parte, o serie de drepturi garantate, iar pe de altă parte, un număr de îndatoriri.

Preocuparea umană pentru mai bine şi mai mult a impus dezvoltarea unui mare număr de ştiinţe, în cadrul lor, un rol important jucându-l ştiinţa contabilităţii. Aceasta a deschis, din cele mai vechi timpuri, drumul spre o activitate ordonată şi eficientă. Şi-a diversificat obiectul de studiu, adaptându-se numărului din ce în ce mai mare de aspecte cu caracter economic şi financiar apărute în viaţa de zi cu zi. Aşa se face că avem la îndemână, în vederea cunoaşterii şi informării, contabilitatea financiară, cea a asociaţiilor şi fundaţiilor, contabilitatea instituţiilor de credit etc. La acestea se adaugă *contabilitatea publică* ce asigură informaţii ordonatorilor de credite cu privire la execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli, rezultatul execuţiei bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic) etc., precum şi informaţii necesare pentru întocmirea contului general anual de execuţie a bugetului de stat şi a conturilor de execuţie ale altor bugete.

Prin alegerea adecvată a unor exemple ce corespund şi completează teoria, lucrarea îşi propune, atât în plan teoretic, cât şi practic, familiarizarea studenţilor şi a economiştilor cu multitudinea instituţiilor publice prin intermediul cărora se îndeplinesc atribuţiile statului şi ale administraţiei publice locale, cu o serie de concepte, structuri, principii şi reguli bugetare, cu clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice etc., precum şi cu contabilitatea capitalurilor, activelor fixe şi a celor circulante materiale aparţinând instituţiilor publice.

Utilitatea cărţii constă şi în faptul că aceasta conţine un număr mare de titluri bibliografice, legi, hotărâri şi ordonanţe ale Guvernului, precum şi alte acte normative publicate în Monitorul Oficial al României care pot fi consulta-

te de către studenţi în vederea întocmirii proiectelor de an şi pentru elaborarea lucrărilor de licenţă cu tematică financiar-contabilă.

Nu putem încheia „*Cuvântul înainte*" fără a exprima, şi cu această ocazie, mulţumirile noastre conducerii **Editurii „ION IONESCU DE LA BRAD"** Iaşi (director - prof. univ. dr. **Vasile VÂNTU**) pentru receptivitatea pe care a manifestat-o la oferta noastră.

În publicarea acestei cărţi se cuvine a sublinia şi meritele persoanelor juridice care au sponsorizat, într-o măsură mai mare sau mai mică, apariţia lucrării:

♦ ***S.C. „DORNA" S.A. Vatra Dornei**: vicepreşedinte - **ing. Stelian CHIFORESCU; director economic - ec. Sorin CUCIUREANU; director marketing - ec. Liliana ILIESCU**;*

♦ ***S.C. „EXPERT ZULD" S.R.L. Vatra Dornei**: administrator - **ing. Valter ZULD**; contabil şef - **ec. Mirela AXINTE MAGHIARI**;*

♦ ***S.C. „ADONIS FARM" S.R.L. Vatra Dornei**: administratori - **farmacist Mihaela CORFARIU** şi **farmacist Doina PROBOTEANU**; contabil şef - **ec. Liliana ILIESCU**;*

♦ ***S.C „DORNA LACTATE" S.A. Vatra Dornei**: vicepreşedinte - **ing. Stelian CHIFORESCU;** director economic - **ec. Sorin CUCIUREANU; ec. Luminiţa SANDU** şi **ec. Dumitriţa MARICA**;*

♦ ***S.C. „ELRAD COM" S.R.L. Vatra Dornei**: administrator - **ing. Vasile DROMERESCHI**; contabil şef - **ec. Liliana ILIESCU**.*

Invităm pe cei interesaţi să abordeze cu deschidere această lucrare şi aşteptăm, din partea cititorilor, recomandări critice şi sugestii ce vor fi recepţionate şi tratate cu toată atenţia cuvenită.

Iaşi, noiembrie 2007

AUTORII

CUPRINS

Cuvânt înainte 3
CAPITOLUL 1. AUTORITĂŢI PUBLICE CU ATRIBUŢII ÎN REALIZAREA FUNCŢIILOR STATULUI ŞI SISTEMUL BUGETELOR PUBLICE 10
1.1. Autorităţile legislative 12
1.2. Autorităţile care realizează administraţia publică 14
1.2.1. Administraţia prezidenţială 16
1.2.2. Guvernul României 18
1.2.3. Ministerele 21
1.2.4. Organele de specialitate ale administraţiei publice centrale subordonate Guvernului sau ministerelor 22
1.2.5. Autorităţile administrative autonome centrale 23
1.2.6. Serviciile publice descentralizate ale ministerelor şi ale unora dintre celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale 27
1.2.7. Instituţiile publice subordonate ministerelor sau autorităţilor administrative autonome centrale, regiile autonome de interes naţional, companiile/societăţile naţionale şi societăţile comerciale la care statul deţine capital majoritar 29
1.2.8. Autorităţile administrative autonome locale 34
1.2.8.1. Consiliile locale 35
1.2.8.2. Primarii 38
1.2.8.3. Consiliile judeţene şi preşedinţii acestora 39
1.2.9. Instituţiile şi serviciile publice de interes local ori judeţean, regiile autonome de sub autoritatea consiliului local sau judeţean şi societăţile comerciale la care o unitate administrativ-teritorială deţine capital majoritar 41
1.2.10. Prefecţii 45
1.3. Autorităţile judecătoreşti 47
1.3.1. Instanţele judecătoreşti 47

1.3.2. Ministerul Public 50
1.3.3. Consiliul Superior al Magistraturii 52
1.4. Structuri, principii şi reguli privind bugetele publice 53
1.4.1. Sistemul bugetar al României 54
1.4.2. Principii şi reguli bugetare 57
1.4.3. Gruparea, rolul şi responsabilităţile ordonatorilor de credite 61
1.4.4. Repartizarea pe trimestre a veniturilor şi a cheltuielilor publice 67
1.4.5. Virările de credite bugetare 67
1.4.6. Alocaţia bugetară, deschiderea de credite bugetare şi repartizarea acestora 70
1.4.7. Transferul de credite bugetare 72
1.4.8. Blocarea, reconstituirea şi retragerea creditelor bugetare 73
1.4.9. Anularea creditelor bugetare 74
1.4.10. Angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor 75
1.4.11. Venituri bugetare cu şi fără debite 80
1.4.12. Rămăşiţe de încasat, sume achitate în plus şi încasări nete 81
1.4.13. Execuţia de casă bugetară 81
1.4.14. Conturile de execuţie bugetară 84
1.4.15. Efectele încheierii exerciţiului bugetar 90

CAPITOLUL 2. CLASIFICAŢIA INDICATORILOR PRIVIND FINANŢELE PUBLICE 92
2.1. Structurarea veniturilor în cadrul clasificaţiei indicatorilor privind finanţele publice 92
2.1.1 Conceptul de venituri curente şi gruparea acestora 93
2.1.1.1. Venituri fiscale şi existenţa acestora sub forma impozitelor directe şi a impozitelor indirecte 93
2.1.1.2. Contribuţii de asigurări 97
2.1.1.3. Venituri nefiscale 98
2.1.2. Venituri din capital 101
2.1.3. Venituri din operaţiuni financiare 101
2.1.4. Venituri din subvenţii 102
2.2. Gruparea cheltuielilor reglementată prin clasifi-

cația indicatorilor privind finanțele publice 102
2.2.1. Clasificația funcțională a cheltuielilor publice 102
2.2.2. Clasificația economică a cheltuielilor publice 103
2.2.2.1. Cheltuieli curente 105
2.2.2.2. Cheltuieli de capital 156
2.3. Redarea rezultatului întocmirii/execuției unui buget 157

CAPITOLUL 3. CONSIDERAȚII GENERALE PRIVIND CONTABILITATEA PUBLICĂ 159
3.1. Obiectul contabilității publice 159
3.2. Organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice 160
3.3. Principii contabile 161
3.4. Mijloacele de realizare a contabilității publice 163
3.4.1. Documentele justificative și registrele de contabilitate 163
3.4.2. Planul de conturi 182

CAPITOLUL 4. CONTABILITATEA CREDITELOR BUGETARE ȘI A CAPITALURILOR 188
4.1. Evidența creditelor bugetare 188
4.2. Organizarea evidenței angajamentelor bugetare și legale 195
4.3. Contabilitatea plăților de casă efectuate din mijloace bugetare 208
4.4. Organizarea contabilității capitalurilor 215
4.4.1 Contabilitatea capitalurilor proprii 216
4.4.1.1. Contabilitatea fondurilor 217
4.4.1.2. Contabilitatea rezervelor din reevaluare 225
4.4.1.3. Contabilitatea rezultatului patrimonial 229
4.4.1.4. Contabilitatea rezultatului reportat 236
4.4.2. Contabilitatea provizioanelor 238
4.4.3. Contabilitatea împrumuturilor și datoriilor asimilate pe termen mediu și lung 245
4.4.3.1 Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni 245

4.4.3.2. Contabilitatea împrumuturilor interne şi externe contractate/garantate de stat 248
4.4.3.3. Contabilitatea împrumuturilor interne şi externe contractate/garantate de autorităţile administraţiei publice locale 256
4.4.3.4. Contabilitatea altor împrumuturi şi datorii asimilate 266
4.4.3.5. Contabilitatea dobânzilor aferente împrumuturilor şi datorilor asimilate .. 267

CAPITOLUL 5. CONTABILITATEA ACTIVELOR FIXE 270
5.1. Contabilitatea activelor fixe necorporale 270
5.1.1. Momentul înregistrării activelor fixe necorporale şi evaluarea acestora 271
5.1.2. Organizarea contabilităţii activelor fixe necorporale 273
5.2. Contabilitatea activelor fixe necorporale în curs de execuţie şi a avansurilor acordate pentru active fixe necorporale 277
5.3. Deprecierile activelor fixe necorporale şi contabilizarea acestora 279
5.4. Contabilitatea activelor fixe corporale 286
5.4.1. Momentul înregistrării activelor fixe corporale şi evaluarea acestora 286
5.4.2. Organizarea contabilităţii activelor fixe corporale 289
5.5. Contabilitatea activelor fixe corporale în curs de execuţie şi a avansurilor acordate pentru active fixe corporale 304
5.6. Deprecierile activelor fixe corporale şi contabilizarea acestora 310
5.7. Contabilitatea activelor financiare 316
5.7.1. Momentul înregistrării activelor financiare şi evaluarea acestora 317
5.7.2. Organizarea contabilităţii activelor financiare 318
5.7.3. Deprecierea activelor financiare şi contabilizarea acesteia 330

CAPITOLUL 6. CONTABILITATEA ACTIVELOR CIRCULANTE MATERIALE 332
6.1. Conceptul de stocuri şi structura acestora 332
6.2. Momentul înregistrării stocurilor şi evaluarea acestora 335
6.3. Organizarea contabilităţii activelor circulante materiale 353
6.3.1. Contabilitatea stocurilor de materii şi materiale 355
6.3.2. Contabilitatea producţiei în curs de execuţie 365
6.3.3. Contabilitatea produselor 367
6.3.4. Contabilitatea animalelor şi păsărilor 380
6.3.5. Contabilitatea mărfurilor 384
6.3.6. Contabilitatea ambalajelor 397
6.3.7. Contabilitatea stocurilor aflate la terţi 404
6.4. Deprecierea activelor circulante materiale şi contabilizarea acesteia 409

BIBLIOGRAFIE 413
ANEXA 1. CLASIFICAŢIA ECONOMICĂ A CHELTUIELILOR PUBLICE 418
ANEXA 2. CLASIFICAŢIA VENITURILOR BUGETULUI DE STAT 423
ANEXA 3. CLASIFICAŢIA FUNCŢIONALĂ A CHELTUIELILOR BUGETULUI DE STAT 427
ANEXA 4. CLASIFICAŢIA VENITURILOR ŞI CLASIFICAŢIA FUNCŢIONALĂ A CHELTUIELILOR BUGETELOR PROPRII ALE JUDEŢELOR 430
ANEXA 5. CLASIFICAŢIA VENITURILOR ŞI CLASIFICAŢIA FUNCŢIONALĂ A CHELTUIELILOR BUGETELOR PROPRII ALE COMUNELOR, ORAŞELOR, MUNICIPIILOR, SECTOARELOR MUNICIPIULUI BUCUREŞTI ŞI AL MUNICIPIULUI BUCUREŞTI 433

PLANUL DE CONTURI GENERAL PENTRU INSTITUŢII PUBLICE 437

CAPITOLUL 1

AUTORITĂȚI PUBLICE CU ATRIBUȚII ÎN REALIZAREA FUNCȚIILOR STATULUI ȘI SISTEMUL BUGETELOR PUBLICE

Pentru a putea exercita puterea politică, poporul creează **statul**. Acesta este „un sistem organizațional, reglementat juridicește, care realizează în mod suveran conducerea unei societăți (a ... unei populații stabilizate pe un teritoriu delimitat prin frontiere de teritoriul asupra căruia se exercită alte puteri statale)"[1].

Teritoriul, populația și puterea publică sau puterea de stat reprezintă deci elementele din care este format statul. „Nu există stat fără teritoriu. Dar nici fără populație nu există stat"[1]. Prin cel de-al treilea element, *puterea publică* sau *suveranitatea*, se înțelege „puterea pe care o are statul de a comanda tuturor indivizilor ce intră în compunerea populației sale, unită cu aceea de a nu recunoaște pe teritoriul său nici o altă voință venită din afară."[1]

În orice societate organizată în stat „există trei funcții: de edictare de reguli juridice sau **funcția legislativă**; de executare a acestor reguli sau **funcția executivă**; de soluționare a litigiilor care apar în societate sau **funcția judecătorească**. Fiecărei funcții îi corespunde o putere: *puterea legislativă, puterea executivă, puterea judecătorească.* Fiecare putere este conferită unor organe distincte: puterea legislativă, adunărilor reprezentative; puterea executivă, șefului statului, eventual șefului de guvern și miniștrilor; puterea judecătorească, organelor judiciare"[1].

Statul trebuie privit, așadar, ca „un ansamblu sistematizat de organe de stat (legiuitoare, administrative, judecătorești), deseori denumite **autorități sta-**

---

[1]Genoveva Vrabie, Drept constituțional și instituții politice contemporane, Editura Fundației „Chemarea", Iași, 1992, p. 47.

[1]Ibidem, p. 55.

[1]A. Teodorescu, Tratat de drept administrativ, ediția a II-a, vol. I, București, 1929, p. 113.

[1]I. Muraru, Drept constituțional și instituții politice, ediția a VI-a (revăzută și adăugită), vol. II, Editura Actami, București, 1995, p. 9.

tale (publice)[1], ... investite cu forţă coercitivă, capabile să îndeplinească funcţiile pentru care au fost create"[2]. În Constituţia României din 1991, modificată şi completată prin Legea de revizuire a Constituţiei României nr. 429/2003, există *Titlul III*, denumit **„Autorităţile publice"**, în care se regăsesc exprimate cele trei puteri, astfel: legislativul în normele referitoare la Parlament (art. 61-79); executivul în normele privitoare la Preşedintele României şi Guvern (art. 80-110); justiţia în normele care se referă la autoritatea judecătorească (art. 124-134). Fiecare putere se realizează prin acte juridice specifice.

Cele trei funcţii fundamentale pot fi exercitate numai separat. „Principiul separaţiei puterilor exclude tocmai subordonarea unei puteri faţă de alta, el presupune echilibrul puterilor, colaborarea puterilor, contracararea unei puteri prin alta, dar nu subordonare. Controlul parlamentar asupra Guvernului şi a celorlalte organe ale administraţiei publice, cum se prevede în art. 110 din Constituţie, nu înseamnă subordonarea administraţiei publice faţă de Parlament, deci a „executivului" faţă de „legislativ", ci exercitarea unei funcţii specifice Parlamentului în societăţile democratice contemporane, bazate pe principiile statului de drept. De asemenea, controlul actelor administrative şi chiar anularea acestora de către justiţie nu înseamnă subordonarea „administraţiei publice", implicit a „executivului" faţă de „puterea judecătorească"[3].

În tabelul 1 este prezentată organizarea statală a puterii potrivit Constituţiei României[4].

TABELUL 1

ORGANIZAREA STATALĂ A PUTERII POTRIVIT CONSTITUŢIEI ROMÂNIEI

Autoritatea deliberativă (Puterea legislativă)	**Autoritatea executivă (Puterea executivă)**	**Autoritatea judecătorească (Puterea judecătorească)**
Parlamentul • Camera Deputaţilor • Senat	**I. Administraţia centrală:** a) organele supreme ale administraţiei publice - Preşedintele României şi Guvernul; b) organele centrale de specialitate:	**• Instanţele judecătoreşti** Inalta Curte de Casaţie şi Justiţie şi celelalte instanţe judecătoreşti stabilite prin lege (judecătorii, tribunale, curţi de apel etc.) **• Ministerul Public**

[1]Prin ***autoritate publică*** se înţelege un *organ public*, adică un colectiv organizat de oameni care exercită prerogativele de putere publică „fie într-o activitate statală, fie într-o activitate din administraţia locală autonomă" [*A. Iorgovan, Tratat de drept administrativ, ediţia a II-a (revăzută şi adăugită), vol. II, Editura Juridică Nemira, Bucureşti, 1996, p. 351*].

[2]I. Muraru, Op. cit., p. 24.

[3]A. Iorgovan, Tratat de drept administrativ, ediţia a II-a (revăzută şi adăugită), vol. I, Editura Juridică Nemira, Bucureşti, 1996, p. 95.

[4]Gh. Scorţescu, Fl. I. Scorţescu, Daniela-Neonila Mardiros, Elemente de contabilitate publică, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003, p. 10.

Autoritatea deliberativă (Puterea legislativă)	Autoritatea executivă (Puterea executivă)	Autoritatea judecătorească (Puterea judecătorească)
	ministerele şi celelalte organe subordonate Guvernului sau ministerelor; - autorităţile administrative autonome; c) instituţiile publice subordonate ministerelor, regiile autonome de interes naţional, companiile/societăţile naţionale şi societăţile comerciale la care statul deţine capital majoritar; d) instituţiile publice subordonate autorităţilor administrative autonome. **II. Administraţia de stat din teritoriu:** a) prefecţii; b) serviciile publice descentralizate ale ministerelor şi ale unora dintre celelalte organe centrale. **III. Administraţia locală:** a) consiliile locale şi primarii; b) consiliile judeţene şi preşedinţii acestora; c) instituţiile şi serviciile publice de interes local ori judeţean, regiile autonome de sub autoritatea consiliului local sau judeţean şi societăţile comerciale la care o unitate administrativ-teritorială deţine capital majoritar.	• **Consiliul Superior al Magistraturii**

1.1. Autorităţile legislative

Potrivit Constituţiei României, **Parlamentul** este organul reprezentativ suprem al poporului român şi unica autoritate legiuitoare a ţării. Acesta este alcătuit din Camera Deputaţilor şi Senat. Fiecare Cameră îşi alege un birou permanent. Resursele financiare ale Camerelor sunt prevăzute în bugetele aprobate de acestea. Organizarea şi funcţionarea fiecărei Camere se stabilesc prin regulament propriu[1].

Cât priveşte personalul din serviciile Camerei Deputaţilor, acesta este condus de *secretarul general* al Camerei. El este *ordonator principal de credi-*

[1] *.* Regulamentul Camerei Deputaţilor, Monitorul Oficial al României, nr. 50/25.02.1994; Regulamentul Senatului, Monitorul Oficial al României, nr. 178/28.07.1993.

te, întocmeşte proiectul de buget al Camerei Deputaţilor şi emite *decizii* în vederea îndeplinirii atribuţiilor sale. Camera Deputaţilor, cu consultarea Guvernului, aprobă bugetul propriu şi îl înaintează Guvernului pentru a fi inclus în proiectul bugetului de stat.

Activitatea serviciilor Senatului este condusă de către *secretarul general*. El este *ordonator principal de credite* şi întocmeşte, împreună cu chestorii, proiectul de buget al Senatului. Cu consultarea, de asemenea, a Guvernului, Senatul aprobă proiectul propriu şi îl înaintează Guvernului în vederea includerii lui în proiectul bugetului de stat.

Biroul permanent al Camerei Deputaţilor şi cel al Senatului aprobă, totodată, organizarea pe lângă aceste autorităţi publice a unor activităţi finanţate integral din venituri proprii, precum şi tarifele şi cotele de adaos comercial aferente acestora. Veniturile proprii realizate de Camera Deputaţilor şi Senat se reţin integral de către acestea pentru acoperirea unor cheltuieli curente şi de capital aferente activităţilor respective. Administrarea, contabilizarea şi raportarea veniturilor şi cheltuielilor activităţilor finanţate integral din venituri proprii se realizează în regim extrabugetar, iar disponibilităţile de la finele anului se reportează în anul următor, pentru a fi cheltuite cu aceleaşi destinaţii. Biroul permanent al fiecărei Camere poate aproba utilizarea încasărilor şi pentru alte destinaţii.

Deputaţii şi senatorii primesc o indemnizaţie. Stabilirea ei şi a celorlalte drepturi ale acestora se reglementează prin lege organică.

Camera Deputaţilor şi Senatul lucrează în şedinţe separate şi în şedinţe comune. Camerele se întrunesc în şedinţă comună pentru:

a) adoptarea legilor bugetare anuale[1] şi a legilor de rectificare[2], elaborate de Guvern în contextul strategiei macroeconomice asumate de acesta. Prevederile legilor bugetare anuale şi ale celor de rectificare acţionează numai pentru anul bugetar respectiv. În cadrul *legilor bugetare anuale* se includ *legea bugetului de stat* şi *legea bugetului asigurărilor sociale de stat*. „În cazul în care aceste legi, depuse în termen legal, nu au fost adoptate de către Parlament *pâ-*

[1]***Legea bugetară anuală*** este legea care prevede şi autorizează pentru fiecare an bugetar veniturile şi cheltuielile bugetare, precum şi reglementări specifice exerciţiului bugetar.
[2]***Legea de rectificare*** este legea care modifică în cursul exerciţiului bugetar legea bugetară anuală.

nă cel târziu la data de 15 decembrie a anului anterior anului la care se referă proiectul de buget, Guvernul va solicita Parlamentului aplicarea procedurii de urgență. În timpul dezbaterilor nu pot fi aprobate amendamente la legile bugetare anuale, care determină majorarea nivelului deficitului bugetar”[1]. În art. 6 din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice se arată că legile bugetare anuale pot fi modificate în cursul exercițiului bugetar prin *legi de rectificare*, elaborate *cel mai târziu până la data de 30 noiembrie*. Legilor de rectificare, precum *legea de rectificare a bugetului de stat* și *legea de rectificare a bugetului asigurărilor sociale de stat*, li se vor aplica aceleași proceduri ca și legilor bugetare anuale inițiale, cu excepția termenelor din calendarul bugetar;

b) adoptarea legilor privind contul anual de execuție. Rezultatele fiecărui exercițiu bugetar se aprobă prin *legea privind contul general anual de execuție a bugetului de stat* și *legea privind contul anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat*;

c) primirea mesajului Președintelui României, examinarea rapoartelor Consiliului Suprem de Apărare a Țării, numirea, la propunerea Președintelui României, a directorilor serviciilor de informații și exercitarea controlului asupra activității acestor servicii, precum și îndeplinirea altor atribuții care, potrivit Constituției sau regulamentului, se exercită în ședință comună.

Camera Deputaților și Senatul adoptă *legi, hotărâri* și *moțiuni*, în prezența majorității membrilor. Cele trei categorii de legi pe care le poate adopta Parlamentul sunt *legi constituționale, legi organice* și *legi ordinare*.[2]

1.2. Autoritățile care realizează administrația publică

Administrația publică este o formă a vieții publice. Aceasta *„poate fi definită ca ansamblul activităților Președintelui României, Guvernului, autorită-*

[1] *.*Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002.

[2] ***Legile constituționale*** sunt cele de revizuire a Constituției, iar prin ***lege organică*** se reglementează: sistemul electoral; organizarea și funcționarea partidelor politice; organizarea și desfășurarea referendumului; organizarea Guvernului și a Consiliului Suprem de Apărare a Țării; infracțiunile, pedepsele și regimul executării acestora; organizarea și funcționarea Consiliului Superior al Magistraturii, a instanțelor judecătorești, a Ministerului Public și a Curții de Conturi; statutul funcționarilor publici; contenciosul administrativ; regimul juridic general al proprietății și al moștenirii; regimul general privind raporturile de muncă, sindicatele, patronatul și protecția socială; organizarea generală a învățământului; regimul general al cultelor; organizarea administrației locale, a teritoriului, precum și regimul general pentru autonomia locală; celelalte domenii pentru care în Constituție se prevede adoptarea de legi organice. Rămân în sfera ***legilor ordinare*** celelalte relații sociale (relațiile sociale de mai mică importanță), asupra cărora legislativul poate să hotărască.

ţilor administrative autonome centrale, autorităţilor administrative autonome locale şi, după caz, structurilor subordonate acestora, prin care, în regim de putere publică, se aduc la îndeplinire legile sau, în limitele legii, se prestează servicii publice"[1].

Activitatea puterii executive (administraţiei publice) este înfăptuită de organe specializate care alcătuiesc **organele administraţiei publice**. Acestea se împart, din punct de vedere al atribuţiilor teritoriale, în *organe centrale,* care au competenţă pe întreg teritoriul ţării (Preşedintele României, Guvernul, ministerele şi alte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale), şi *organe locale,* ale căror atribuţii se exercită în limitele unităţii administrativ-teritoriale în care funcţionează (judeţ, municipiu, oraş sau comună). În consecinţă, putem vorbi de o *administraţie publică centrală* şi de una *locală.*

Autorităţile care realizează administraţia publică sunt[2]:

a) Preşedintele României;

b) Guvernul României;

c) ministerele;

d) organele de specialitate ale administraţiei publice centrale subordonate Guvernului sau ministerelor;

e) autorităţile administrative autonome centrale;

f) serviciile publice descentralizate ale ministerelor şi ale unora dintre celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale;

g) instituţiile publice, regiile autonome, societăţile comerciale la care statul deţine capitalul majoritar şi companiile/societăţile naţionale subordonate *organic*[3] sau, după caz, *funcţional*[4] ministerelor;

---

[1] A. Iorgovan, Op. cit., p. 78.

[2] Gh. Scorţescu, Fl. I. Scorţescu, Daniela-Neonila Mardiros, Elemente de contabilitate publică, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003, p. 14.

[3] *Subordonarea administrativă,* ***în sens organic,*** presupune: a) dreptul de organizare a autorităţii inferioare; b) dreptul de a-i transmite instrucţiuni obligatorii; c) dreptul de supraveghere generală a activităţii; d) dreptul de numire a conducătorilor; e) dreptul de tragere la răspundere prin aplicarea sancţiunilor administrativ-disciplinare; f) dreptul de control al activităţii cu posibilitatea de anulare a actelor *(R. Ionescu, Drept administrativ, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1970, p. 68-69).*

[4] *Subordonarea administrativă,* ***în sens funcţional,*** trebuie înţeleasă ca fiind subordonarea pe linie verticală (adică între organele de aceeaşi competenţă materială, dar cu o competenţă teritorială diferită), care ar cuprinde: a) îndrumarea activităţii organelor subordonate, prin acte normative sau individuale; b) sprijinirea organelor subordonate pentru a putea să-şi realizeze atribuţiile; c) supravegherea permanentă a activităţii; d) controlul posterior al actelor emise, cu posibilitatea anulării *(R. Ionescu, Op. cit., p. 69).*

h) instituțiile publice subordonate organic sau, după caz, funcțional autorităților administrative autonome centrale;

i) prefecții;

j) autoritățile administrative autonome locale (consiliile locale, primarii, consiliile județene și președinții);

k) instituțiile și serviciile publice de interes local ori județean, regiile autonome de sub autoritatea consiliului județean sau local și societățile comerciale la care o unitate administrativ-teritorială deține capitalul majoritar.

1.2.1. Administrația prezidențială

Conform prevederilor art. 80 alin. (2) din Constituție, **Președintele României** veghează la respectarea Constituției și la buna funcționare a autorităților publice. În acest scop, Președintele exercită funcția de mediere între puterile statului, precum și între stat și societate. În rezolvarea „posibilelor blocaje sau chiar conflicte care pot surveni în exercițiul atribuțiilor unei autorități publice, șeful statului se bucură de o situație cu totul distinctă, derivând atât din poziția funcției sale, cât și din faptul că, neputând fi membru al unui partid politic, el trebuie să se situeze pe o poziție de neutralitate, în măsură să-i confere posibilitatea de a tranșa orice neînțelegere exclusiv prin prisma intereselor țării"[1].

Președintele României poate consulta Guvernul cu privire la probleme urgente și de importanță deosebită; poate lua parte, *din proprie inițiativă*, la ședințele Guvernului în care se dezbat probleme de interes național privind politica externă, apărarea țării, asigurarea ordinii publice și, *la cererea primului-ministru*, în alte situații, prezidând ședințele de Guvern la care participă; încheie tratate internaționale în numele României, negociate de Guvern, și le supune spre ratificare Parlamentului, într-un termen rezonabil; este comandantul forțelor armate și îndeplinește funcția de președinte al Consiliului Suprem de Apărare a Țării[2]; acreditează și recheamă reprezentanții diplomatici ai României, la

[1]M. Constantinescu, I. Deleanu, A. Iorgovan, I. Muraru, F. Vasilescu, I. Vida, Constituția României, comentată și adnotată, Regia Autonomă „Monitorul Oficial", București, 1992, p. 182.

[2]*Consiliul Suprem de Apărare a Țării* organizează și coordonează unitar activitățile care privesc apărarea țării și securitatea națională, participarea la menținerea securității internaționale și la apărarea colectivă în sistemele de alianță militară, precum și la acțiuni de menținere sau de restabilire a păcii. Este o autoritate a administrației publice centrale, autonomă față de Guvern, prezidată de Președintele României și supusă controlului parlamentar.

propunerea Guvernului; conferă decorații și titluri de onoare; numește în funcții publice, în condițiile prevăzute de lege etc.

Dintre atribuțiile menționate, cele mai multe „au un pronunțat *caracter administrativ*, în exercitarea lor Președintele României apărând nu numai ca *șef al puterii executive*, dar și ca autoritate a administrației publice. Distinct de acestea, Președintele României are o serie de atribuții *cu caracter politic*"[1], cum ar fi: desemnează un candidat pentru funcția de prim-ministru; numește Guvernul pe baza votului de încredere acordat de Parlament; adresează acestuia mesaje cu privire la principalele probleme politice ale națiunii; solicită referendumul asupra unor probleme de interes național; instituie, potrivit legii, starea de asediu sau starea de urgență în întreaga țară ori în unele unități administrativ-teritoriale și solicită Parlamentului încuviințarea măsurii adoptate, în cel mult *5* zile de la luarea acesteia etc.

Chiar dacă Președintele numește Guvernul și prezidează unele ședințe ale acestuia, între Președintele României și Guvern nu există raporturi de subordonare, ci doar raporturi de colaborare. *În subordinea și nici pe lângă Președintele României nu se constituie organe administrative.*

Constituția României, în art. 77, precizează că Președintele României promulgă legile, având dreptul de a cere Parlamentului, o singură dată, înainte de promulgare, reexaminarea legii. Poate sesiza Curtea Constituțională în legătură cu neconstituționalitatea legii, semnează legile în vederea publicării lor, emite *decrete*, în exercitarea atribuțiilor sale. Acestea, ca și legile, se publică în Monitorul Oficial al României. „Prin contrasemnarea de către primul-ministru a decretelor Președintelui, practic este implicat și Guvernul în realizarea sarcinilor executive ale Președintelui"[2].

Pentru exercitarea de către Președintele României a atribuțiilor prezentate, precum și a altor prerogative care îi sunt stabilite prin Constituția României și prin alte legi, funcționează **Administrația Prezidențială**. Prin această instituție publică, investită cu personalitate juridică, se înțelege totalitatea serviciilor publice aflate la dispoziția Președintelui României pentru îndeplinirea atribuțiilor sale.

---

[1] A. Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. I, Editura Juridică Nemira, București, 1996, p. 75.
[2] Ibidem, p. 77.

916159
BIBLIOTECA JUDEȚEANĂ „GH.ASACHI" IAȘI

Conform prevederilor art. 3 din Legea nr. 47/1994 privind serviciile din subordinea Preşedintelui României, funcţiile de conducere specifice din cadrul autorităţii publice menţionate sunt următoarele: consilier prezidenţial (cu rang de ministru) şi consilier de stat (cu rang de secretar de stat). Consilierul prezidenţial pentru apărare şi securitate naţională este membru în Consiliul Suprem de Apărare a Ţării. Numirea sau eliberarea din funcţie a acestuia se face de către Preşedintele României.

Personalul Administraţiei Prezidenţiale este alcătuit din persoane detaşate, la cererea Preşedintelui României, din ministere şi din alte autorităţi publice, precum şi din persoane încadrate direct pe funcţiile sau posturile pe care urmează să le îndeplinească. Acesta poate fi încadrat numai pe baza încrederii acordate de Preşedintele României şi cu condiţia semnării unui angajament de loialitate stabilit prin Regulamentul de organizare şi funcţionare a Administraţiei Prezidenţiale, aprobat de Preşedintele României. Retragerea încrederii are ca efect revocarea încadrării, precum şi încetarea detaşării, eliberarea sau destituirea din funcţie ori desfacerea contractului de muncă, după caz.

Finanţarea cheltuielilor de funcţionare a Administraţiei Prezidenţiale se asigură de la bugetul de stat şi din venituri proprii, realizate, administrate şi contabilizate, potrivit legii. Tot prin lege se stabilesc indemnizaţia şi celelalte drepturi ale Preşedintelui României, precum şi salariile şi alte venituri cuvenite personalului Administraţiei Prezidenţiale.

1.2.2. Guvernul României

Acesta este autoritatea publică a puterii statului care, în baza programului politic (de guvernare) acceptat de Parlament, exercită *conducerea generală a administraţiei executive* ce asigură realizarea politicii interne şi externe publice. **Guvernul** elaborează raportul privind situaţia macroeconomică pentru anul bugetar respectiv şi proiecţia acesteia în următorii 3 ani, aprobă proiectul bugetului propriu şi îl include în bugetul de stat, elaborează proiectele legilor bugetare anuale şi le transmite spre adoptare Parlamentului, în cadrul termenului limită prevăzut de Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, examinează periodic execuţia bugetară şi stabileşte măsuri pentru menţinerea sau îmbunătăţirea echilibrului bugetar, după caz. *Alte atribuţii principale* pe care Gu-

BIBLIOTECA JUDEŢEANĂ „GH. ASACHI" IAŞI

vernul le îndeplineşte în vederea realizării funcţiilor sale se referă la: supunerea spre adoptare Parlamentului a proiectelor legilor de rectificare şi a contului general anual de execuţie, utilizarea fondului de rezervă bugetară şi a fondului de intervenţie la dispoziţia sa, pe bază de hotărâri, asigurarea administrării bunurilor din domeniul public şi a celor din domeniul privat al statului etc.

Guvernul este alcătuit din prim-ministru, miniştri şi alţi membri stabiliţi prin lege organică (legea privind organizarea şi funcţionarea Guvernului României şi a ministerelor). „Miniştrii îşi manifestă calitatea de membri ai Guvernului numai atunci când iau parte la şedinţele (întrunirile) acestuia şi la adoptarea hotărârilor sau ordonanţelor, iar atunci când conduc un *serviciu public administrativ*, care este un minister, au calitatea de miniştri ..."[1]. Articolul 109 din Constituţie menţionează că Guvernul răspunde politic numai în faţa Parlamentului pentru întreaga sa activitate.

Printre subiectele dreptului de iniţiativă legislativă se numără şi Guvernul. El exercită iniţiativa legislativă, potrivit art. 74 din Constituţia României, prin transmiterea proiectului de lege către una din Camere. Adoptă *hotărâri* şi *ordonanţe*. Hotărârile se emit pentru organizarea executării legilor, iar ordonanţele se adoptă în temeiul unei *legi speciale de abilitare*[2], în limitele şi în condiţiile prevăzute de aceasta, în domenii care nu fac obiectul legilor organice. Hotărârile şi ordonanţele adoptate de Guvern se semnează de primul-ministru, se contrasemnează de miniştrii care au obligaţia punerii lor în executare şi se publică în Monitorul Oficial al României.[3]

Primul-ministru conduce Guvernul şi coordonează activitatea membrilor acestuia, cu respectarea atribuţiilor legale care le revin. În îndeplinirea atribuţiilor ce-i revin, primul-ministru emite *decizii*, în condiţiile legii. În directa coordonare a primului-ministru se află şi *Administraţia Naţională a Rezervelor de Stat*.

Potrivit prevederilor legale[4], **aparatul de lucru al Guvernului** este al-

[1]V. I. Prisacaru, Tratat de drept administrativ român, ediţia a III-a, Editura Lumina Lex, Bucureşti, 2002, p. 179.

[2]În art. 115 din Constituţie se precizează că Parlamentul poate adopta o ***lege specială de abilitare*** a Guvernului pentru a emite ordonanţe în domenii care nu fac obiectul legilor organice. În mod obligatoriu, legea de abilitare va stabili domeniul şi data până la care se pot emite ordonanţe.

[3]*** Constituţia României, Monitorul Oficial al României, nr. 767/31.10.2003.

[4]*** Hotărârea Guvernului României nr. 746/2003 privind organizarea şi funcţionarea aparatului de lucru al Guvernului, Monitorul Oficial al României, nr. 493/08.07.2003.

cătuit din *aparatul de lucru al primului-ministru* (corpul de consilieri ai primului-ministru, aparatul tehnic al corpului de consilieri, cabinetul primului-ministru, compartimentul documente secrete, compartimentul care asigură protocolul primului-ministru etc.), *Secretariatul General al Guvernului, departamente şi alte asemenea structuri organizatorice.*

Secretariatul General al Guvernului funcţionează ca structură în aparatul de lucru al Guvernului[1], cu personalitate juridică, şi asigură derularea operaţiunilor tehnice aferente actelor de guvernare, rezolvarea problemelor organizatorice, juridice, economice şi tehnice ale activităţii Guvernului, precum şi reprezentarea Guvernului în faţa instanţelor judecătoreşti. Acesta are numeroase *atribuţii principale*, cum ar fi: asigurarea armonizării proiectelor de acte normative înaintate de ministere; urmărirea modului de realizare a Programului de guvernare; organizarea şi pregătirea şedinţelor Guvernului; asigurarea respectării procedurilor pentru supunerea proiectelor de acte normative spre adoptare Guvernului, potrivit reglementărilor în vigoare; elaborarea proiectului bugetului anual pentru aparatul de lucru al Guvernului; elaborarea şi urmărirea realizării planului de investiţii în domeniul său de activitate; executarea operaţiunilor financiare privind fondurile transferate în bugetul propriu, potrivit legilor anuale ale bugetului de stat, destinate realizării acţiunilor iniţiate de structurile din cadrul aparatului de lucru al Guvernului şi aprobate prin hotărâri ale Guvernului; gestionarea relaţiilor cu Republica Moldova etc.

În relaţiile cu ministerele şi cu celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, cu autorităţile administraţiei publice locale, cu alte instituţii şi autorităţi publice, precum şi cu persoanele fizice şi juridice, Secretariatul General al Guvernului este reprezentat de *secretarul general al Guvernului*. Acesta are calitatea *de ordonator principal de credite* pentru aparatul de lucru al Guvernului.

Activitatea unor organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, precum Autoritatea Naţională pentru Protecţia Consumatorilor, Agenţia Naţională pentru Sport, Agenţia pentru Strategii Guvernamentale, Agenţia pentru Întreprinderi Mici şi Mijlocii şi Cooperaţie, Comisia Naţională de Prog-

---

[1] *.* Hotărârea Guvernului României nr. 747/2003 pentru organizarea şi funcţionarea Secretariatului General al Guvernului, Monitorul Oficial al României, nr. 488/07.07.2003.

noză, Institutul Național de Statistică etc., este finanțată prin bugetul Secretariatului General al Guvernului. Această autoritate publică îndeplinește atribuțiile prevăzute de lege pentru ministerul de resort față de *Regia Autonomă „Administrația Patrimoniului Protocolului de Stat"* care funcționează pe bază de gestiune economică și autonomie financiară.

Regia administrează și întreține bunurile din domeniul public al statului, destinate serviciilor publice de interes național - de reprezentare și protocol pentru Senat, Camera Deputaților, Administrația Prezidențială, Guvern și Curtea Constituțională - și pe cele din proprietatea privată a statului, pe care le are în administrare; închiriază spațiile ca sedii pentru ministere, autorități și instituții publice, partide politice, asociații, fundații, unități aparținând cultelor religioase, unități din domeniul presei sau al editurilor, cu aprobarea Secretariatului General al Guvernului; realizează tipăriturile pentru Senat, Camera Deputaților, Administrația Prezidențială, Guvern, Curtea Constituțională, ministere, alte instituții publice centrale etc. Operațiunile de încasări și plăți în lei și în valută se efectuează de regie prin conturi deschise la bănci și prin casieria proprie, potrivit prevederilor legale.

1.2.3. Ministerele

Acestea sunt organe de specialitate ale administrației publice centrale care exercită, în conformitate cu legea, administrația publică în domeniile de activitate de care răspund[1]. **Ministerele** se organizează și funcționează *numai în subordinea Guvernului*, potrivit prevederilor Constituției și Legii nr. 26/2001 privind organizarea și funcționarea Guvernului României și a ministerelor, și „sunt constituite dintr-o sumă de servicii publice administrative create pentru a satisface categoriile de interese generale ale societății, care fac parte din ramura sau domeniul de activitate al ministerului"[2]. Conducătorii ministerelor au calitatea de *ordonatori principali de credite ai bugetului de stat.*

Unele dintre ministere realizează *activități economice* (Ministerul Economiei și Comerțului, Ministerul Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale,

---

[1] Gh. Scorțescu, Daniela-Neonila Mardiros, Fl. I. Scorțescu, Serviciile publice generale – parte componentă a clasificației funcționale a cheltuielilor publice, Analele științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza" din Iași, tomul XLVIII/XLIX, secțiunea Științe Economice, 2002/2003.

[2] V. I. Prisacaru, Op. cit., p. 179.

Ministerul Transporturilor, Construcţiilor şi Turismului etc.), altele desfăşoară *activităţi social-culturale* (Ministerul Educaţiei şi Cercetării, Ministerul Sănătăţii, Ministerul Muncii, Solidarităţii Sociale şi Familiei etc.) sau efectuează *activităţi politico-administrative* (Ministerul Afacerilor Externe, Ministerul Administraţiei şi Internelor etc.).

Ministerele pot înfiinţa *organe de specialitate, în subordinea lor,* cu avizul Curţii de Conturi. Conducătorii organelor de specialitate din subordinea ministerului se numesc şi se eliberează din funcţie de către ministru. Acesta îşi îndeplineşte atribuţiile ce-i revin folosind aparatul propriu al ministerului, precum şi prin instituţiile aflate în subordinea, coordonarea sau autoritatea sa.

Structura organizatorică a ministerelor cuprinde, în funcţie de importanţa, volumul, complexitatea şi specificul activităţii desfăşurate, *direcţii generale, direcţii, servicii, birouri* şi *alte compartimente*. De regulă, compartimentele îşi desfăşoară activitatea *în cadrul ministerelor*. Unele ministere pot avea compartimente care îşi desfăşoară activitatea *şi în ţară*, precum serviciile publice descentralizate în unităţile administrativ-teritoriale, ori chiar *în străinătate*. Ministerul Afacerilor Externe, de exemplu, are şi unele compartimente (*misiuni diplomatice, oficii consulare şi centre culturale*) care îşi desfăşoară activitatea în afara ţării, iar Ministerul Transporturilor, Construcţiilor şi Turismului are organizate *reprezentanţe de promovare turistică* în străinătate.

1.2.4. Organele de specialitate ale administraţiei publice centrale subordonate Guvernului sau ministerelor

Având, în general, aceleaşi trăsături cu ministerele, atât sub raport organizatoric, cât şi funcţional, ***celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale*** sunt organizate în anumite domenii şi ramuri de activitate pentru a căror conducere nu este necesară organizarea unui minister. Acestea funcţionează în subordinea Guvernului sau a ministerelor, execută legile din domeniile lor de activitate şi poartă diverse denumiri.

Organele de specialitate ale administraţiei publice centrale în subordinea Guvernului se înfiinţează prin hotărâri ale Guvernului. Cele care funcţionează în subordinea ministerelor se înfiinţează prin ordine ale miniştrilor.

Unele dintre organele de specialitate ale administraţiei publice centrale

se numesc ***agenții*** (Agenția Română pentru Investiții Străine, Agenția Națională de Presă „ROMPRES", Agenția Națională pentru Resurse Minerale, Agenția Națională pentru Sport, Agenția pentru Strategii Guvernamentale, Agenția Națională pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii și Cooperație etc.), ***autorități*** (Autoritatea pentru Privatizare și Administrarea Participațiilor Statului, Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorilor, Autoritatea Națională pentru Protecția Copilului și Adopție, Autoritatea Națională pentru Persoanele cu Handicap, Autoritatea Națională de Control, Autoritatea Națională de Reglementare în Comunicații, Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Gazelor Naturale, Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare, Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Serviciilor de Gospodărie Comunală etc.), ***comisii*** sau ***direcții*** (Comisia Națională de Prognoză, Comisia Națională pentru Controlul Activităților Nucleare, Direcția Generală a Vămilor etc.).

Alte organe de specialitate ale administrației publice centrale poartă denumirea de ***institute*** (Institutul Național de Statistică, Institutul Național pentru Memoria Exilului Românesc, Institutul Cultural Român etc.), ***oficii*** sau ***secretariate*** (Oficiul Registrului Național al Informațiilor Secrete de Stat, Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci, Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor, Oficiul Român pentru Drepturile de Autor, Secretariatul de Stat pentru Problemele Revoluționarilor din Decembrie 1989 etc.). Există și organe de specialitate ale administrației publice centrale care poartă ***alte denumiri*** (Administrația Națională a Rezervelor de Stat, Garda Națională de Mediu etc.).

Organele de specialitate ale administrației publice centrale subordonate Guvernului sau ministerelor au *structuri organizatorice proprii stabilite prin actele de înființare* (hotărâri ale Guvernului sau ordine ale miniștrilor). Conducătorii lor, indiferent de denumire (președinte, director etc.), emit *ordine* și *instrucțiuni* în vederea realizării atribuțiilor acestora.

1.2.5. Autoritățile administrative autonome centrale

Organele de specialitate ale administrației publice centrale se pot organiza nu numai în subordinea Guvernului sau ministerelor, ci și ca **autorități**

administrative autonome centrale. Ele nu pot fi încadrate nici în categoria organelor legislative şi nici în aceea a organelor judecătoreşti. Dintre aceste organe menţionăm pe următoarele: Academia Română, Avocatul Poporului, Curtea Constituţională, Curtea de Conturi, Serviciul Român de Informaţii, Consiliul Concurenţei, Consiliul Naţional al Audiovizualului, Consiliul Legislativ, Consiliul Naţional pentru Studierea Arhivelor Securităţii, Societatea Română de Televiziune, Societatea Română de Radiodifuziune etc. Guvernul se află în raporturi de colaborare cu autorităţile administrative autonome centrale.

Unele dintre autorităţile administrative autonome centrale, precum Avocatul Poporului, Curtea Constituţională şi Curtea de Conturi, *sunt necesare pentru garantarea libertăţilor politice şi pentru buna funcţionare a autorităţilor statale*. „Acestea nu sunt şi nu pot fi interpretate ca **puteri distincte**, în afara celor trei puteri clasice. Ele au fost create şi sunt necesare pentru că în teoria şi practica separaţiei/echilibrului puterilor în stat garantează buna funcţionare a acestora, intervenind şi asigurând echilibrul între puteri, între cetăţeni şi autorităţi atunci când acesta este ameninţat sau chiar încălcat"[1].

Alte autorităţi administrative autonome centrale (Academia Română, Consiliul Naţional al Audiovizualului, Serviciul Român de Informaţii, Consiliul Legislativ, Societatea Română de Televiziune, Societatea Română de Radiodifuziune etc.) *sunt necesare din alte considerente*.

Reunind personalităţi de o deosebită valoare, *Academia Română* stabileşte normele de ortografie ale limbii române, efectuează cercetări, în principal, fundamentale şi avansate în unităţile ei proprii (institute şi centre de cercetare, grupuri de lucru, comitete naţionale, fundaţii, muzee etc.), colaborează în domeniul cercetării ştiinţifice cu alte academii şi cu instituţii similare din alte ţări, participă la elaborarea şi înfăptuirea unor programe naţionale de cercetare etc. Pentru realizarea acestor activităţi, Academia Română are un aparat propriu încadrat cu personal ştiinţific de specialitate, personal tehnic şi administrativ-gospodăresc. Această autoritate administrativă autonomă centrală este finanţată de la bugetul de stat şi poate primi donaţii care servesc scopurilor sale, cum ar fi spaţii de cercetare, documente, cărţi, colecţii de valoare ştiinţifică, artistică şi altele.

---

[1] I. Muraru, Op. cit., p. 18.

Prin lege organică se stabilesc organizarea şi funcţionarea instituţiei *Avocatul Poporului*. Această entitate publică apără drepturile şi libertăţile persoanelor fizice. Avocatul Poporului şi adjuncţii săi nu pot îndeplini nici o altă funcţie publică sau privată, cu excepţia funcţiilor didactice din învăţământul superior.

Controlul asupra modului de formare, de administrare şi de întrebuinţare a resurselor financiare ale statului se exercită de către *Curtea de Conturi*; prezintă anual Parlamentului un raport asupra conturilor de gestiune ale *bugetului public naţional*[1] din exerciţiul bugetar expirat, cuprinzând şi neregulile constatate. La cererea uneia dintre cele două Camere, Curtea de Conturi controlează modul de gestionare a resurselor publice şi raportează despre cele constatate.

Garantul supremaţiei Constituţiei este *Curtea Constituţională*. Pronunţarea asupra constituţionalităţii legilor, înainte de promulgarea acestora, la sesizarea Preşedintelui României, a unuia dintre preşedinţii celor două Camere, a Guvernului, a Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie, a Avocatului Poporului, a unui număr de cel puţin 50 de deputaţi sau de cel puţin 25 de senatori, precum şi, din oficiu, asupra iniţiativelor de revizuire a Constituţiei, hotărârea asupra excepţiilor de neconstituţionalitate privind legile şi ordonanţele, ridicate în faţa instanţelor judecătoreşti sau de arbitraj comercial, soluţionarea conflictelor juridice de natură constituţională dintre autorităţile publice, la cererea Preşedintelui României, a unuia dintre preşedinţii celor două Camere, a primului-ministru sau a preşedintelui Consiliului Superior al Magistraturii reprezintă unele dintre atribuţiile pe care le îndeplineşte Curtea Constituţională[2].

Autoritatea administrativă autonomă centrală menţionată îndeplineşte şi alte atribuţii prevăzute de legea organică a Curţii Constituţionale. Deciziile acesteia se publică în Monitorul Oficial al României; de la data publicării ele sunt general obligatorii şi au putere numai pentru viitor.

Consiliul Naţional al Audiovizualului[3] este garantul interesului public în domeniul comunicării audiovizualului. Acordarea licenţelor audiovizuale şi

---

[1] ***Bugetul public naţional*** cuprinde bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele locale ale comunelor, ale oraşelor şi ale judeţelor.

[2] *** Legea de revizuire a Constituţiei României, Monitorul Oficial al României, nr. 669/22.09.2003.

[3] *** Legea nr. 504/2002 a audiovizualului, Monitorul Oficial al României, nr. 534/22.07.2002.

a autorizațiilor de emisie reprezintă atribuțiile principale ale acestei autorități. Pentru realizarea acestor atribuții, consiliul își constituie un aparat tehnic.

Prezentarea, în mod obiectiv, a realităților vieții social-politice și economice interne și internaționale, asigurarea informării corecte a cetățenilor asupra treburilor publice, promovarea cu competență și exigență a valorilor limbii române, a creației autentice culturale, științifice naționale și universale, precum și a valorilor democratice, civice, morale și sportive, militarea pentru unitatea națională și independența țării, pentru cultivarea demnității umane, adevărului și justiției reprezintă principalele obligații pe care le au *Societatea Română de Radiodifuziune și Societatea Română de Televiziune*.

În îndeplinirea atribuțiilor pe care le au, aceste autorități administrative autonome centrale au în structura lor studiouri teritoriale și alte unități fără personalitate juridică. Aparatul propriu este alcătuit din personal de specialitate care redactează, elaborează, coordonează emisiuni sau programe ori participă direct sau indirect la realizarea lor, precum și din personal administrativ-gospodăresc. Sursele financiare se asigură din venituri proprii, din alte surse, din alocații de la bugetul de stat, precum și din donații sau sponsorizări.

Prin activitatea sa, *Serviciul Român de Informații* organizează și execută culegerea, verificarea și valorificarea informațiilor necesare cunoașterii, prevenirii și contracarării oricăror acțiuni care constituie, potrivit legii, amenințări la adresa securității naționale a României. În componența acestei autorități administrative autonome centrale intră unități și subunități care sunt echivalente structurilor din ministere. Acestea sunt subordonate numai Serviciului Român de Informații[1].

Consiliul Legislativ este organ consultativ de specialitate al Parlamentului, care avizează proiectele de acte normative în vederea sistematizării, unificării și coordonării întregii legislații. Această autoritate ține evidența oficială a legislației României[2]. Înființarea, organizarea și funcționarea Consiliului Legislativ se stabilesc prin lege organică. Exemplele pot continua cu prezentarea atribuțiilor altor autorități administrative autonome centrale care urmăresc satisfacerea intereselor generale ale membrilor societății.

---

[1] Activitatea ***Serviciului Român de Informații*** este organizată și coordonată de Consiliul Suprem de Apărare a Țării.

[2] *** Constituția României, Monitorul Oficial al României, nr. 767/31.10.2003.

Academia Română, Avocatul Poporului, Curtea Constituţională, Curtea de Conturi, Consiliul Concurenţei, Consiliul Naţional al Audiovizualului, Consiliul Legislativ, Consiliul Naţional pentru Studierea Arhivelor Securităţii, Societatea Română de Televiziune, Societatea Română de Radiodifuziune etc. sunt organe administrative întrucât esenţial la aceste autorităţi este faptul că întreaga lor activitate se desfăşoară pe baza legii şi în vederea executării ei. Conducătorii acestor autorităţi au calitatea de *ordonatori principali de credite ai bugetului de stat*. Cheltuielile necesare funcţionării unora dintre aceste autorităţi publice sunt prevăzute distinct în bugetul de stat.

Autorităţile administrative autonome centrale sunt organizate ca şi organele administraţiei publice centrale, cu deosebirea că ele „funcţionează independent (autonom) şi *nu au organe administrative ierarhic superioare*. Au organe proprii de conducere, stabilite prin actul de înfiinţare; au o structură organizatorică proprie şi atribuţii de specialitate, care le fac să se deosebească de celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale".[1] Cu toate acestea, ele trebuie să respecte hotărârile Guvernului, deoarece acesta exercită conducerea generală a administraţiei publice. Ca orice alt organ administrativ, şi autorităţile administrative autonome centrale sunt supuse controlului parlamentar.

1.2.6. Serviciile publice descentralizate ale ministerelor şi ale unora dintre celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale

Pentru a conduce, coordona şi îndruma activitatea în domeniul propriu, de sus şi până jos, cele mai multe ministere şi unele dintre celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale îşi organizează în unităţile administrativ-teritoriale, în conformitate cu prevederile legale, ***servicii publice descentralizate***. Acestea au rolul de a asigura realizarea puterii executive în unităţile administrativ-teritoriale.

Ministerul Justiţiei nu are servicii publice descentralizate în teritoriu. Compartimentele acestui minister (birouri, servicii, direcţii, direcţii generale etc.) îşi desfăşoară activitatea *numai* în cadrul său.

---

[1] V. I. Prisacaru, Op. cit., p. 191.

Unele dintre serviciile publice descentralizate se numesc ***direcţii***. Printre acestea menţionăm pe următoarele: direcţiile pentru dialog, familie şi solidaritate socială judeţene şi a municipiului Bucureşti; direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene, în subordinea cărora funcţionează administraţiile finanţelor publice municipale, administraţiile finanţelor publice orăşeneşti şi administraţiile finanţelor publice comunale, Direcţia generală a finanţelor publice a municipiului Bucureşti, în subordinea căreia funcţionează administraţiile finanţelor publice ale sectoarelor municipiului Bucureşti, şi Direcţia generală de administrare a marilor contribuabili din municipiul Bucureşti şi din judeţul Ilfov; direcţiile de sănătate publică judeţene, respectiv a municipiului Bucureşti, precum şi direcţia de sănătate publică pentru trans-porturi; Direcţia generală de poliţie a municipiului Bucureşti; direcţiile pentru agricultură şi dezvoltare rurală judeţene şi a municipiului Bucureşti; direcţiile sanitare veterinare judeţene şi a municipiului Bucureşti; direcţiile pentru sport judeţene, respectiv a municipiului Bucureşti; direcţiile teritoriale de statistică, direcţiile judeţene de statistică şi Direcţia generală de statistică a municipiului Bucureşti; direcţiile judeţene pentru cultură, culte şi patrimoniu naţional, respectiv a municipiului Bucureşti etc.

Alte servicii publice descentralizate poartă denumirea de ***inspectorate*** (inspectoratele şcolare judeţene, respectiv al municipiului Bucureşti; inspectoratele de poliţie judeţene; inspectoratele în construcţii judeţene, respectiv al municipiului Bucureşti; inspectoratele teritoriale de muncă; inspectoratele teritoriale de regim silvic şi cinegetic; inspectoratele teritoriale pentru calitatea seminţelor şi a materialului săditor; inspectoratele de stat pentru persoanele cu handicap judeţene şi al municipiului Bucureşti; inspectoratele de concurenţă judeţene şi al municipiului Bucureşti etc.).

Sunt şi servicii publice descentralizate care au ***alte denumiri*** (agenţiile pentru ocuparea forţei de muncă judeţene, respectiv a municipiului Bucureşti, agenţiile de protecţie a mediului judeţene şi a municipiului Bucureşti, camerele de conturi judeţene, comisariatele judeţene ale Gărzii Naţionale de Mediu, Comisariatul municipal Bucureşti al Gărzii Naţionale de Mediu, oficiile judeţene şi al municipiului Bucureşti pentru protecţia consumatorilor, oficiile judeţene şi al municipiului Bucureşti de cadastru, geodezie şi cartografie etc.).

Există şi ministere care au servicii publice descentralizate ce sunt organizate în afara ţării. Ministerul Afacerilor Externe, de exemplu, are şi unele compartimente, precum *misiunile diplomatice, oficiile consulare şi centrele culturale*, care îşi desfăşoară activitatea în străinătate. Totodată, Ministerul Transporturilor, Construcţiilor şi Turismului are organizate *reprezentanţe de promovare turistică* în afara ţării.

1.2.7. Instituţiile publice subordonate ministerelor sau autorităţilor administrative autonome centrale, regiile autonome de interes naţional, companiile/societăţile naţionale şi societăţile comerciale la care statul deţine capital majoritar

Sfera organelor administraţiei publice centrale nu se poate opri la Guvern, ministere, alte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale subordonate Guvernului sau ministerelor, autorităţi administrative autonome centrale şi servicii publice descentralizate ale ministerelor şi ale unora dintre celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale. Realizarea întocmai a „prerogativelor constituţionale ale unora din acestea conduce la formarea de **noi organe**"[1](instituţie publică, regie autonomă, societate comercială ori companie/societate naţională) care îndeplinesc activităţi ale administraţiei publice centrale ce au, în principal, *caracter de prestaţie*[2].

Când prestaţiile de interes naţional au caracter *social-cultural* sau sunt de *altă natură*, unităţile care le realizează sunt organizate ca **instituţii publice**. Acestea funcţionează în cele mai diverse domenii de activitate, în conformitate şi în condiţiile stabilite prin lege, realizând fiecare prestaţiile specifice domeniului său de activitate, fără să încaseze venituri de la beneficiarii acestor prestaţii sau percepând tarife modice ori acoperindu-şi integral cheltuielile din venituri proprii.

Unele dintre instituţiile publice de interes naţional se numesc ***academii*** (Academia de Ştiinţe Medicale Bucureşti, Academia de Ştiinţe Agricole şi Silvice, Academia Diplomatică etc.), ***agenţii*** (Agenţia Naţională a Funcţionarilor Publici, Agenţia Naţională pentru Ocuparea Forţei de Muncă, Agenţia Naţi-

---

[1] A. Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura Juridică Nemira, Bucureşti, 1996, p. 351.
[2] Fl. I. Scorţescu, Instituţii publice şi agenţi economici de interes public cu atribuţii în organizarea şi conducerea contabilităţii, Analele ştiinţifice ale Universităţii „Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi, tomul XLVIII/XLIX, secţiunea Ştiinţe Economice, 2002/2003.

onală pentru Protecția Familiei, Agenția Română pentru Conservarea Energiei, Agenția Națională de Control al Exporturilor, Agenția Domeniilor Statului, Agenția Spațială Română, Agenția Națională a Taberelor şi Turismului Şcolar din România, Agenția Națională de Consultanță Agricolă, Agenția SAPARD, Agenția „SOCRATES" etc.), ***universități*** (Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, Universitatea „Politehnica" Bucureşti, Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi etc.) sau ***institute*** (Institutul Român pentru Drepturile Omului[1], Institutul Român de Studii Internaționale, Institutul European din România, Institutul de Fizică Atomică din Bucureşti, Institutul de Sănătate Publică Iaşi, Institutul de Medicină Legală Iaşi, Institutul Național de Criminologie, Institutul Național de Expertize Criminalistice, Institutul Național de Administrație, Institutul Limbii Române, Institutul Național de Expertiză Medicală și Recuperare a Capacității de Muncă, Institutul Național al Magistraturii, Institutul de Cadastru, Geodezie, Fotogrametrie şi Cartografie, Institutul de Igienă şi Sănătate Publică Veterinară, Institutul Național de Iventică din Iaşi, Institutul de Stat pentru Testarea şi Înregistrarea Soiurilor, Institutul Național de Cercetare pentru Sport etc.).

Exemplele pot continua cu prezentarea altor instituții publice cunoscute sub titulatura de ***centre*** (Centrul Român de Comerț Exterior, Centrul Național pentru Reducerea Riscului Seismic, Centrul Național de Pregătire în Statistică, Centrul Național al Cinematografiei, Centrul Național pentru Conservarea şi Promovarea Culturii Tradiționale, Centrul de Informare şi Consultanță pentru Familie, Centrul Național de Perfecționare Postuniversitară a Medicilor, Farmaciştilor, Altui Personal cu Studii Superioare şi Asistenților Medicali, Centrul Național de Formare a Personalului Didactic din Învățământul Preuniversitar, Centrul Național de Formare şi Perfecționare a Antrenorilor, Centrul de Pregătire şi Perfecționare a Grefierilor şi a Celuilalt Personal Auxiliar de Specialitate, Centrul de Formare şi Management pentru Comerț, Centrul de Cardiologie Iaşi etc.).

Alte instituții publice de interes național poartă denumirea de ***biblioteci***

---

[1]***Institutul Român pentru Drepturile Omului*** a fost înființat pentru cunoaşterea de către organismele publice, asociațiile neguvernamentale şi de către cetățenii români a problematicii drepturilor omului, a modului în care drepturile omului sunt garantate în alte țări (*Legea nr. 9/1991 privind înființarea Institutului Român pentru Drepturile Omului, Monitorul Oficial al României, nr. 24/30.01.1991*).

(Biblioteca Națională, Biblioteca Centrală Universitară din București, Biblioteca Centrală Universitară „Mihai Eminescu" din Iași, Biblioteca Pedagogică Națională etc.), ***muzee*** (Muzeul Național de Artă al României din București, Muzeul Național de Istorie a României din București, Muzeul Național al Satului „Dimitrie Gusti" din București, Muzeul Literaturii Române din București etc.), ***teatre*** (Teatrul Național „Vasile Alecsandri" din Iași, Teatrul Național „I. L. Caragiale" din București etc.), ***opere*** (Opera Națională din București, Opera Națională Română din Iași etc.) sau ***filarmonici*** (Filarmonica „George Enescu" din București etc.).

Sunt și instituții publice social-culturale sau de altă natură de interes național care se numesc ***oficii*** (Oficiul Național al Registrului Comerțului, Oficiul Român Tempus, Oficiul Național al Monumentelor Istorice, Oficiul Național de Servicii pentru Biblioteci, Oficiul pentru Migrația Forței de Muncă, Oficiul Național al Denumirilor de Origine pentru Vinuri și Alte Produse Viti-vinicole etc.) sau poartă ***alte denumiri*** (Aeroclubul României, Corpul de Control al Guvernului, Complexul Muzeal Național „Moldova" din Iași, Casa de Cultură a Studenților din Iași, Direcția Generală a Penitenciarelor, Direcția Generală de Pașapoarte, Editura „Revista Românească de Statistică", Federația Aeronautică Română, Grupul de Intervenții și Salvare Navală etc.).

Acestora li se adaugă și alte instituții publice, cum ar fi: Inspectoratul General pentru Comunicații și Tehnologia Informației, Inspectoratul Național pentru Evidența Persoanelor, Inspectoratul General pentru Situații de Urgență, Inspectoratul de Stat în Construcții, Inspecția Muncii, Inspecția Piscicolă, Laboratorul Central pentru Carantină Fitosanitară, Laboratorul Central pentru Calitatea Semințelor și a Materialului Săditor, Laboratorul Național de Cercetare în Domeniul Conservării și Restaurării Patrimoniului Cultural Național Mobil, Palatul Național al Copiilor din București, Studioul de Creație Cinematografică din București etc.).

Înființarea instituțiilor publice de interes național este determinată de necesitatea satisfacerii diverselor interese de specialitate (speciale) ale membrilor societății, cum ar fi: cunoașterea de către cetățenii români a problematicii drepturilor omului și a modului în care acestea sunt garantate în alte țări; pregătirea profesională a tinerilor pe calea învățământului superior; ocrotirea sanitară a po-

pulației; ridicarea nivelului cultural, artistic și de civilizație al membrilor societății; sprijinirea celor incapabili să se întrețină singuri din cauza vârstei, lipsei de venituri, pierderii susținătorului legal, incapacității de muncă (temporare sau definitive) din naștere, ca urmare a îmbolnăvirii sau a unui accident; asigurarea condițiilor de odihnă, recreere și sport etc. Exemplele pot continua cu alte acțiuni ce urmăresc satisfacerea unor interese generale ale membrilor societății prin intermediul instituțiilor publice social-culturale sau de altă natură de interes național.

Unitățile patrimoniale de această natură se înființează prin lege sau potrivit legii de către Parlament, Guvern, ministere, precum și de către celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale. Sunt încadrate cu personal de specialitate și numai unele dintre ele emit *acte administrative* (diplome de absolvire a unei instituții de învățământ superior, atestate etc.).

Pentru desfășurarea activității instituțiilor publice de interes național, se cheltuiesc în fiecare an importante sume de bani de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și din bugetele fondurilor speciale, după caz. Acestea apar sub forma salariilor plătite funcționarilor publici, persoanelor angajate pe bază de contract individual de muncă și altor categorii de personal, cheltuielilor cu procurarea bunurilor și serviciilor necesare activității curente a entităților publice respective (furnituri de birou, materiale pentru curățenie, încălzit, iluminat și forță motrică, apă, canal și salubritate, carburanți și lubrifianți, piese de schimb, transport, poștă, telecomunicații, radio, tv, internet , reparații curente, hrană, medicamente și materiale sanitare, bunuri de natura obiectelor de inventar, dobânzi etc.), cheltuielilor de capital, împrumuturilor și a rambursărilor de credite.

Mijloacele financiare necesare funcționării instituțiilor publice de interes național nu sunt asigurate numai de la bugetele menționate. Există și instituții publice care se finanțează din venituri proprii și din subvenții de la bugetul de stat. Când prestațiile de utilitate publică sunt de *natură economică*, unitățile care le realizează sunt organizate ca **regii autonome** și **companii/societăți naționale**, în conformitate cu prevederile legale.

Indiferent de autoritatea în coordonarea căreia își desfășoară activitatea, regiile autonome de interes național și companiile/societățile naționale[1] sunt

[1] Art. 2 alin. (2) din Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 30/16.06.1997 privind reorganizarea regiilor autonome prevede că societățile comerciale pe acțiuni rezultate în urma reorganizării regiilor autonome având ca obiect *activități de interes public național* pot fi denumite ***companii naționale*** sau ***societăți naționale***, după caz, urmând să fie supuse procesului de privatizare.

organizate în acele domenii de activitate care prezintă interes deosebit pentru societate şi în cadrul cărora aplicarea exclusivă a principiilor comerciale este dificil de realizat sau neinteresantă din punct de vedere economic pentru agenţii economici particulari, deoarece reclamă un volum mare de investiţii şi oferă profituri scăzute. Exemple de astfel de domenii sunt: industria extractivă, transportul pe calea ferată, activitatea nucleară, amenajările hidrotehnice, navigaţia fluvială, salubrizarea localităţilor, alimentarea cu apă etc.

Unităţile patrimoniale de felul acesta îşi acoperă o bună parte a necesităţilor de mijloace băneşti pe seama veniturilor proprii. Unele dintre acestea obţin chiar şi profit, fiind obligate să verse la buget impozit pe profit şi o parte din profitul net. La altele sunt insuficiente veniturile proprii în raport cu necesităţile şi nici nu-şi pot procura fondurile necesare pe calea împrumuturilor, din lipsa posibilităţilor de rambursare a acestora la scadenţă. Când veniturile proprii nu acoperă integral cheltuielile, aceste unităţi primesc, în completare, *subvenţii* de la bugetul de stat.

Prin activităţile pe care le desfăşoară, *regiile autonome şi companiile/societăţile naţionale de interes public* sunt menite să satisfacă interesele generale ale membrilor societăţii care, deocamdată, nu se pot realiza de particulari, cum ar fi: circulaţia pietonilor şi deplasarea populaţiei cu autovehiculul pe drumurile naţionale, transportarea persoanelor şi a bunurilor pe calea ferată, transmiterea scrisorilor, realizarea comunicaţiilor etc. Exemple de unităţi care prestează astfel de servicii sunt: Compania Naţională de Autostrăzi şi Drumuri Naţionale din România, Compania Naţională „Poşta Română", S.N.C.F.R. etc.

Spre deosebire de regiile autonome şi companiile/societăţile naţionale de interes public, Compania Naţională a Uraniului, Societatea Naţională a Cărbunelui, Societatea Naţională de Ape Minerale şi alte întreprinderi de stat care exploatează gazul metan, minereurile feroase şi neferoase, ţiţeiul şi alte bogăţii ale subsolului fac parte dintr-o *categorie de unităţi care diferă de cele de utilitate publică*. Acestea nu sunt organizate în vederea satisfacerii intereselor generale ale cetăţenilor, ci pentru a exploata, cu mijloacele comerciale pe care le-ar utiliza orice agent economic particular, bunurile care fac parte din domeniul public al statului. Nefiind înfiinţate pentru a satisface un interes general al societăţii, acestea sunt organizate sub forma *unor regii şi companii/societăţi na-*

ționale comerciale.

Cu toate acestea, atât regiile de interes național și companiile/societățile naționale de utilitate publică, cât și cele comerciale se înființează prin hotărâri ale Guvernului. Întocmesc anual bugete de venituri și cheltuieli, precum și situații financiare anuale, conform modelelor elaborate de Ministerul Finanțelor Publice. Operațiunile de încasări și plăți se efectuează de către regiile și companiile/societățile naționale prin conturile deschise la bănci și prin casieria proprie, potrivit prevederilor legale.

1.2.8. Autoritățile administrative autonome locale

În art. 3 alin. (3) din Constituția României se prevede că teritoriul este organizat, sub aspect administrativ, în *comune, orașe și județe*. Acestea „sunt unități administrativ-teritoriale în care se exercită autonomia locală și în care se organizează și funcționează autorități ale administrației publice locale"[1]. Prin *autonomie locală* se înțelege dreptul și capacitatea efectivă a *autorităților administrației publice locale* de a soluționa și de a gestiona, în numele și în interesul *colectivităților locale* pe care le reprezintă, treburile publice, în condițiile legii.

Autonomia locală este numai *administrativă și financiară*, fiind exercitată pe baza și în limitele prevăzute de lege, și privește organizarea, funcționarea, competențele și atribuțiile autorităților administrației publice locale, precum și gestionarea resurselor care, potrivit legii, aparțin comunei, orașului sau județului, după caz. În procesul de descentralizare a unor servicii publice ori al creării de noi servicii publice, autoritățile administrației publice centrale nu pot stabili sau impune nici un fel de responsabilități autorităților administrației publice locale, fără asigurarea mijloacelor financiare corespunzătoare pentru realizarea respectivelor responsabilități.

Consiliile locale și primarii, precum și **consiliile județene** și **președinții consiliilor județene** sunt autorități ale administrației publice locale care soluționează și gestionează, în numele și în interesul *colectivităților locale*[2] pe care le reprezintă, treburile publice, în condițiile legii. Aceste autorități sunt *a-*

[1] *** Legea administrației publice locale nr. 215/2001, Monitorul Oficial al României, nr. 204/23.04.2001.

[2] Prin ***colectivitate locală*** se înțelege totalitatea locuitorilor din unitatea administrativ-teritorială.

utonome, în sensul că în relațiile dintre autoritățile publice locale și consiliul județean, pe de o parte, precum și între consiliul local și primar, pe de altă parte, *nu există raporturi de subordonare.*

Comunele, orașele și județele sunt *persoane juridice de drept public.* Acestea au organe proprii de conducere și un patrimoniu distinct, ce le asigură realizarea obiectivului propus la înființare. Resursele proprii ale comunelor, orașelor și județelor sunt gestionate de autoritățile administrației publice locale, potrivit atribuțiilor ce le revin.

În scopul asigurării autonomiei locale, *autoritățile administrației publice locale* au dreptul să instituie și să perceapă impozite și taxe locale, să elaboreze și să aprobe bugetele de venituri și cheltuieli ale comunelor, orașelor și județelor, în condițiile legii. Acestea au, de asemenea, dreptul ca, în limitele competențelor lor, să coopereze și să se asocieze cu alte autorități ale administrației publice locale din țară sau din străinătate, să încheie acorduri între ele, să participe, inclusiv prin alocare de fonduri, la inițierea și la dezvoltarea unor programe de dezvoltare regională, în condițiile legii, să administreze sau, după caz, să dispună de resursele financiare, precum și de bunurile proprietate publică sau privată ale comunelor, orașelor și județelor, în conformitate cu principiul autonomiei locale.

Formată din unul sau mai multe sate, **comuna** are buget propriu de venituri și cheltuieli și este condusă de către organe proprii, alese potrivit legii. Acestea sunt *consiliul local comunal,* ca autoritate deliberativă, și *primarul,* ca autoritate executivă. Și **orașul**, ca unitate administrativ-teritorială, are buget propriu de venituri și cheltuieli, fiind condus de *consiliul local orășenesc,* ca autoritate deliberativă, și de *primar*, ca autoritate executivă.

Buget propriu de venituri și cheltuieli are și **județul**. Acesta cuprinde mai multe comune și orașe, prevăzute în lege. Organele proprii de conducere ale județului sunt *consiliul județean* și *președintele consiliului județean.* Aceste autorități sunt alese, ca și consiliile locale și primarii, în condițiile prevăzute de lege[1].

1.2.8.1. Consiliile locale

Acestea sunt compuse din consilieri aleși în condițiile stabilite de Le-

[1] *** Legea nr. 70/1991 privind alegerile locale, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 79/18.04.1996.

gea privind alegerile locale. După constituire, consiliul local îşi organizează *comisii de specialitate* pe principalele domenii de activitate[1] (agricultură; activităţi economico-financiare; activităţi social-culturale şi culte; învăţământ, sănătate şi familie; amenajarea teritoriului şi urbanism; muncă şi protecţie socială; protecţie copii; protecţie mediu şi turism; juridică şi de disciplină etc.). Comisiile de specialitate analizează şi avizează proiectele de hotărâri ale consiliului local din domeniul lor de activitate, se pronunţă asupra altor probleme trimise de consiliul local spre avizare, îndeplinesc orice alte atribuţii care au legătură cu activitatea lor.

Consiliile locale comunale, orăşeneşti şi municipale pot hotărî asupra participării cu capital sau cu bunuri, în numele şi în interesul colectivităţilor locale pe care le reprezintă, la constituirea de societăţi comerciale sau la înfiinţarea de instituţii publice şi servicii publice de interes local, în condiţiile legii. Aceste autorităţi au iniţiativă şi hotărăsc, în condiţiile legii, în toate problemele de interes local, cu excepţia celor care sunt date prin lege în competenţa altor autorităţi publice, locale sau centrale. Actele juridice adoptate de consiliile locale poartă denumirea de *hotărâri*.

Printre *atribuţiile* consiliului local, menţionăm pe următoarele[2]:

1) aprobă bugetul local, împrumuturile, virările de credite şi modul de utilizare a rezervei bugetare. Dacă bugetul nu poate fi adoptat după două şedinţe consecutive, care vor avea loc la un interval de *cel mult 7 zile*, activitatea se va desfăşura pe baza bugetului anului precedent până la adoptarea noului buget local, dar *nu mai târziu de 45 de zile de la data publicării legii bugetului de stat*;

2) aprobă contul de încheiere a exerciţiului bugetar;

3) administrează domeniul public şi domeniul privat al comunei sau oraşului; hotărăşte darea în administrare, concesionarea sau închirierea bunurilor proprietate publică a comunei sau oraşului, după caz, precum şi concesionarea serviciilor publice de interes local, în condiţiile legii; hotărăşte vânzarea, concesionarea sau închirierea bunurilor proprietate privată a comunei sau oraşului, după caz, în condiţiile legii;

---

[1] ** Ordonanţa Guvernului României nr. 35/2002 pentru aprobarea Regulamentului-cadru de organizare şi funcţionare a consiliilor locale, Monitorul Oficial al României, nr. 90/02.02.2002.

[2] ** Legea administraţiei publice locale nr. 215/2001, Monitorul Oficial al României, nr. 204/23.04.2001.

4) asigură, potrivit competențelor sale, condițiile materiale și financiare necesare pentru buna funcționare a instituțiilor și serviciilor publice de educație, sănătate, cultură, tineret și sport etc.[1];

5) stabilește impozite și taxe locale, precum și taxe speciale, în condițiile legii; aprobă alocarea de fonduri din bugetul local pentru acțiuni de apărare împotriva inundațiilor, incendiilor, dezastrelor și fenomenelor meteorologice periculoase.

Se constituie consilii locale și în orașele declarate municipii, precum și în sectoarele municipiului București. Autoritățile administrației publice locale din municipiul București sunt *Consiliul General al Municipiului București și consiliile locale ale sectoarelor*, ca autorități deliberative, precum și *primarul general al municipiului București* și *primarii sectoarelor*, ca autorități executive, alese în condițiile Legii nr. 70/1991 privind alegerile locale.

Consiliul General al Municipiului București îndeplinește atribuțiile ce revin consiliilor locale, prevăzute de Legea administrației publice locale nr. 215/2001, care se aplică în mod corespunzător. Cu unele excepții, consiliile locale ale sectoarelor municipiului București îndeplinesc atribuțiile prevăzute de dispozițiile acestei legi pentru consiliile locale.

Pentru participarea la ședințele consiliului și ale comisiilor de specialitate, consilierul primește o indemnizație de ședință în cuantumul și în condițiile stabilite de lege. Consilierul are dreptul, totodată, la diurna de deplasare și la plata cheltuielilor de transport și de cazare pentru activitățile prilejuite de exercitarea mandatului.

---

[1]Consiliul local exercită și ***alte atribuții***, cum ar fi: participă la programe de dezvoltare județeană, regională, zonală și de cooperare transfrontalieră, în condițiile legii; aprobă, la propunerea primarului, în condițiile legii, organigrama, statul de funcții, numărul de personal și regulamentul de organizare și funcționare ale aparatului propriu de specialitate, ale instituțiilor și serviciilor publice, precum și ale regiilor autonome de interes local; înființează instituții publice și servicii publice de interes local; urmărește, controlează și analizează activitatea acestora; instituie, cu respectarea criteriilor generale stabilite prin lege, norme de organizare și funcționare pentru instituțiile și serviciile publice de interes local; numește și eliberează din funcție, în condițiile legii, conducătorii serviciilor publice de interes local, precum și pe cei ai instituțiilor publice din subordinea sa; hotărăște asupra înființării și reorganizării regiilor autonome de interes local; exercită, în numele unității administrativ-teritoriale, toate drepturile acționarului la societățile comerciale pe care le-a constituit; hotărăște asupra privatizării acestor societăți comerciale; numește și eliberează din funcție, în condițiile legii, membrii consiliilor de administrație ale regiilor autonome de sub autoritatea sa; stabilește măsurile necesare pentru construirea, întreținerea și modernizarea drumurilor, podurilor, precum și a întregii infrastructuri aparținând căilor de comunicații de interes local; hotărăște cu privire la asigurarea ordinii publice; analizează activitatea gardienilor publici, poliției, jandarmeriei, pompierilor și a formațiilor de protecție civilă, în condițiile legii, și propune măsuri de îmbunătățire a activității acestora; contribuie la realizarea măsurilor de protecție și asistență socială; asigură protecția drepturilor copilului, potrivit legislației în vigoare; înființează și asigură funcționarea unor instituții de binefacere de interes local etc.

1.2.8.2. Primarii

Comunele, oraşele, municipiile şi sectoarele municipiului Bucureşti au câte un **primar**, iar municipiul Bucureşti are un **primar general**. Actele administrative emise de primar se numesc *dispoziţii*. Pe toată durata exercitării mandatului, primarul primeşte o indemnizaţie stabilită în condiţiile legii.

Primarul comunei sau al oraşului - la Bucureşti primarul general - este *şeful administraţiei publice locale* şi al *aparatului propriu de specialitate al autorităţilor administraţiei publice locale*, pe care îl conduce şi îl controlează. Primarul reprezintă comuna sau oraşul în relaţiile cu persoanele fizice sau juridice, în ţară sau în străinătate, precum şi în justiţie.

Printre *principalele atribuţii* pe care le îndeplineşte primarul, menţionăm pe următoarele[1]:

1) asigură respectarea prevederilor Constituţiei, precum şi punerea în aplicare a legilor, a decretelor Preşedintelui României, a hotărârilor şi ordonanţelor Guvernului; dispune măsurile necesare şi acordă sprijin pentru aplicarea ordinelor şi instrucţiunilor cu caracter normativ ale miniştrilor şi ale celorlalţi conducători ai autorităţilor publice centrale, precum şi a hotărârilor consiliului judeţean; asigură aducerea la îndeplinire a hotărârilor consiliului local;

2) întocmeşte proiectul bugetului local şi contul de încheiere a exerciţiului bugetar şi le supune spre aprobare consiliului local;

3) *exercită funcţia de ordonator principal de credite*; verifică, din oficiu sau la cerere, încasarea şi cheltuirea sumelor din bugetul local şi comunică de îndată consiliului local cele constatate;

4) răspunde de inventarierea şi administrarea bunurilor care aparţin domeniului public şi domeniului privat al comunei sau al oraşului etc.[2]

---

[1]* Legea administraţiei publice locale nr. 215/2001, Monitorul Oficial al României, nr. 204/23.04.2001.

[2]Primarul exercită şi ***alte atribuţii***, precum: asigură ordinea publică şi liniştea locuitorilor, prin intermediul poliţiei, jandarmeriei, gardienilor publici, pompierilor şi unităţilor de protecţie civilă; îndrumă şi supraveghează activitatea gardienilor publici, conform angajamentelor contractuale; asigură întreţinerea şi reabilitarea drumurilor publice, proprietate a comunei sau a oraşului; exercită controlul asupra activităţilor din târguri, pieţe, oboare, locuri şi parcuri de agrement şi ia măsuri pentru buna funcţionare a acestora; conduce serviciile publice locale; propune consiliului local spre aprobare, în condiţiile legii, organigrama, statul de funcţii, numărul de personal şi regulamentul de organizare şi funcţionare ale aparatului propriu de specialitate; numeşte şi eliberează din funcţie, în condiţiile legii, personalul din aparatul propriu de specialitate al autorităţilor administraţiei publice locale, cu excepţia secretarului; propune consiliului local numirea şi eliberarea din funcţie, în condiţiile legii, a conducătorilor regiilor autonome, ai instituţiilor şi serviciilor publice de interes local etc.

Prezentarea principalelor atribuţii pe care le îndeplineşte primarul nu se poate încheia fără a releva şi faptul că fiecare comună, oraş sau subdiviziune administrativ-teritorială a municipiului Bucureşti are un *secretar* salarizat din bugetul local. El este funcţionar public de conducere. Compartimentele şi activităţile cu caracter juridic, de stare civilă, autoritate tutelară şi asistenţă socială din cadrul *aparatului propriu de specialitate al consiliului local* sunt coordonate de către secretar. Acesta poate coordona şi alte servicii ale aparatului propriu de specialitate al autorităţilor administraţiei publice locale stabilite de primar.

Primarul, viceprimarul (comunei, oraşului şi al sectorului municipiului Bucureşti), respectiv viceprimarii (oraşului reşedinţă de judeţ şi ai municipiului Bucureşti), secretarul comunei, al oraşului sau al subdiviziunii administrativ-teritoriale a municipiului, împreună cu aparatul propriu de specialitate al consiliului local, constituie o structură funcţională cu activitate permanentă, denumită *primăria comunei sau a oraşului*. Aceasta aduce la îndeplinire hotărârile consiliului local şi dispoziţiile primarului, soluţionând problemele curente ale colectivităţii locale.

1.2.8.3. Consiliile judeţene şi preşedinţii acestora

În judeţe funcţionează **consilii judeţene**, ca autorităţi ale administraţiei publice judeţene, pentru coordonarea activităţii consiliilor comunale şi orăşeneşti, în vederea realizării serviciilor publice de interes judeţean. Aceste autorităţi pot hotărî, ca şi consiliile locale, asupra participării cu capital sau cu bunuri, în numele şi în interesul colectivităţilor locale pe care le reprezintă, la constituirea de societăţi comerciale sau la înfiinţarea de instituţii publice şi servicii de interes public judeţean, în condiţiile legii. Actele juridice adoptate de consiliile judeţene poartă denumirea de *hotărâri*.

Printre *atribuţiile* consiliului judeţean, menţionăm pe următoarele[1]:

1) aprobă bugetul propriu al judeţului, împrumuturile, virările de credite şi modul de utilizare a rezervei bugetare; aprobă contul de încheiere a exerciţiului bugetar; stabileşte impozite şi taxe, precum şi taxe speciale, în condiţiile legii;

2) hotărăşte repartizarea pe comune, oraşe şi municipii a cotei din sume-

---

[1]** Legea administraţiei publice locale nr. 215/2001, Monitorul Oficial al României, nr. 204/23.04.2001.

le defalcate din unele venituri ale bugetului de stat sau din alte surse, în condițiile legii;

3) administrează domeniul public și domeniul privat al județului; hotărăște darea în administrare, concesionarea sau închirierea bunurilor proprietate publică a județului, precum și concesionarea serviciilor publice de interes județean, în condițiile legii; hotărăște cu privire la vânzarea, concesionarea și închirierea bunurilor proprietate privată a județului, în condițiile legii;

4) asigură, potrivit competențelor sale, condițiile materiale și financiare necesare bunei funcționări a instituțiilor de cultură, a instituțiilor și serviciilor publice de educație, ocrotire socială și asistență socială, a serviciilor publice de transport de sub autoritatea sa, precum și a altor activități, în condițiile legii[1];

5) înființează instituții sociale, culturale și pentru protecția drepturilor copilului, asigurând buna lor funcționare prin alocarea fondurilor necesare etc.

Președintele consiliului județean este șeful administrației publice județene. Reprezintă județul în relațiile cu celelalte autorități publice, cu persoanele fizice și juridice române sau străine, precum și în justiție. Președintele răspunde, în fața consiliului județean, de buna funcționare a administrației publice județene.

Pe durata exercitării mandatului, președintele consiliului județean primește o indemnizație stabilită în condițiile legii. Actele emise de acesta poartă denumirea de *dispoziții*.

Printre principalele *atribuții* pe care le îndeplinește președintele consiliului județean, menționăm pe următoarele:

1) întocmește proiectul bugetului propriu al județului și contul de încheie-

[1]Consiliul județean exercită și ***alte atribuții***, cum ar fi: aprobă, la propunerea președintelui, regulamentul de organizare și funcționare a consiliului județean, numărul de personal în limitele normelor legale, organigrama, statul de funcții, regulamentul de organizare și funcționare ale aparatului propriu de specialitate, ale instituțiilor și serviciilor publice, precum și ale regiilor autonome de interes județean; adoptă strategii, prognoze și programe de dezvoltare economico-socială a județului sau a unor zone din cuprinsul acestuia pe baza propunerilor primite de la consiliile locale; dispune, aprobă și urmărește, în cooperare cu autoritățile administrației publice locale comunale și orășenești interesate, măsurile necesare, inclusiv cele de ordin financiar, pentru realizarea acestora; coordonează activitatea consiliilor locale ale comunelor și orașelor în vederea realizării serviciilor publice de interes județean; hotărăște înființarea de instituții publice și de servicii publice de interes județean, în condițiile legii; numește și eliberează din funcție, în condițiile legii, conducătorii instituțiilor și serviciilor publice pe care le-a înființat; înființează instituții sociale și culturale, precum și pentru protecția drepturilor copilului și asigură buna lor funcționare, prin alocarea fondurilor necesare; hotărăște, în condițiile legii, cooperarea sau asocierea cu persoane juridice române sau străine, cu organizații neguvernamentale și cu alți parteneri sociali, în vederea finanțării și realizării în comun a unor acțiuni, lucrări, servicii sau proiecte de interes public județean; hotărăște, în condițiile legii, asocierea cu consiliile locale, pentru realizarea unor obiective de interes comun, scop în care poate înființa, împreună cu acestea, instituții publice și servicii publice; coordonează activitățile Corpului gardienilor publici, în condițiile legii etc.

iere a exercițiului bugetar și le supune spre aprobare consiliului județean, în condițiile și la termenele prevăzute de lege;

2) urmărește modul de realizare a veniturilor bugetare și propune consiliului județean adoptarea măsurilor necesare pentru încasarea acestora la termen etc.[1];

3) asigură respectarea prevederilor Constituției, punerea în aplicare a legilor, a decretelor Președintelui României, a hotărârilor și ordonanțelor Guvernului, a hotărârilor consiliului județean, precum și a altor acte normative;

4) exercită funcția de *ordonator principal de credite* etc.

Și încă ceva. Aparatul propriu de specialitate al consiliului județean este subordonat președintelui acestuia. El răspunde de buna funcționare a acestei structuri organizatorice, pe care o conduce și o controlează. Coordonarea unor compartimente din aparatul propriu de specialitate va fi delegată, prin dispoziție, vicepreședinților sau secretarului general al județului.

Secretarul general al județului este salarizat din bugetul acestuia, fiind funcționar public de conducere. El coordonează compartimentele de stare civilă și autoritate tutelară din aparatul propriu de specialitate al consiliului județean. *Secretarul general al municipiului București* îndeplinește, în mod corespunzător, atribuțiile prevăzute pentru secretarul general al județului de dispozițiile Legii administrației publice locale nr. 215/2001.

1.2.9. Instituțiile și serviciile publice de interes local ori județean, regiile autonome de sub autoritatea consiliului local sau județean și societățile comerciale la care o unitate administrativ-teritorială deține capital majoritar

Realizează activități ale administrației publice locale care au, în principal, *caracter de prestație*, atât instituțiile și serviciile publice de interes local

[1]Președintele consiliului județean exercită și ***alte atribuții***, cum ar fi: întocmește și supune spre aprobare consiliului județean regulamentul de organizare și funcționare a acestuia; asigură aducerea la îndeplinire a hotărârilor consiliului județean și analizează periodic stadiul îndeplinirii acestora; coordonează și controlează activitatea instituțiilor și serviciilor publice de sub autoritatea consiliului județean; propune consiliului județean spre aprobare, în condițiile legii, organigrama, statul de funcții, numărul de personal și regulamentul de organizare și funcționare ale aparatului propriu de specialitate, ale instituțiilor și serviciilor publice de sub autoritatea acestuia; propune consiliului județean numirea și eliberarea din funcție, în condițiile legii, a conducătorilor instituțiilor publice de sub autoritatea acestuia; acordă, prin aparatul propriu și serviciile de specialitate ale consiliului județean, sprijin și consultanță tehnică și juridică pentru autoritățile administrației publice locale (comunale și orășenești) la solicitarea acestora; coordonează, controlează și răspunde de activitatea privind protecția drepturilor copilului etc.

sau județean, cât și unele unități economice de sub autoritatea consiliului local ori a consiliului județean. Când prestațiile de utilitate publică de interes local sau județean au caracter *social-cultural* ori sunt de *altă natură*, unitățile care le realizează sunt organizate ca **instituții publice**. Acestea funcționează în cele mai diverse domenii de activitate (învățământ, sănătate, cultură, asistență socială, servicii și dezvoltare publică și locuințe, agricultură, transporturi etc.). Fiecare instituție publică de interes local ori județean realizează prestațiile specifice domeniului său de activitate.

Prin intermediul *instituțiilor publice de interes local sau județean* se asigură: educația și instrucția copiilor și tinerilor; ridicarea calificării profesionale; asistența medicală a indivizilor; crearea și îmbogățirea nivelului cultural; cultivarea gusturilor și idealurilor morale și estetice; ridicarea gradului de educație și civilizație; sprijinirea celor incapabili să se întrețină singuri din cauza vârstei, lipsei de venituri, incapacității de muncă etc. Exemplele pot continua cu alte acțiuni cu caracter social-cultural sau economic ce urmăresc satisfacerea unor interese generale ale membrilor societății.

Nevoile sociale ale indivizilor care vizează învățământul se realizează cu ajutorul grădinițelor, școlilor generale, liceelor, colegiilor, școlilor profesionale, postliceale și speciale. Prin intermediul instituțiilor cultural-artistice (biblioteci publice comunale, orășenești, municipale și județene; muzee, teatre și instituții profesioniste de spectacole; școli populare de artă și meserii; case de cultură; cămine culturale etc.) se asigură ridicarea nivelului cultural, artistic și de civilizație al membrilor societății.

Pentru asigurarea sănătății populației funcționează unități sanitare cu paturi (spitale generale, spitale de specialitate, unități medico-sociale, spitale de recuperare-reabilitare a sănătății, maternități, sanatorii balneare și de recuperare, centre medicale cu paturi, alte unități sanitare cu paturi), cabinete de asistență medicală primară, cabinete medicale pentru specialități clinice, cabinete medicale stomatologice, cabinete medicale pentru specialități paraclinice, centre medicale multifuncționale, policlinici cu plată, creșe etc. Centrele de asistență socială a persoanelor cu handicap, cantinele de ajutor social, căminele pentru persoanele vârstnice etc. sunt instituții prin care se realizează unele acțiuni privind asistența socială.

Instituțiile publice social-culturale de interes local sau județean sunt finanțate, în cea mai mare parte, prin intermediul bugetelor colectivităților locale. Există și instituții publice de interes local sau județean finanțate din venituri proprii și din subvenții acordate de la buget.

Unitățile patrimoniale de această natură nu încasează, de regulă, venituri de la beneficiarii prestațiilor de natură social-culturală; unele percep doar tarife modice. Sunt încadrate cu personal de specialitate (cadre didactice, medici, artiști, cercetători, psihologi etc.), desfășoară o activitate din oficiu sau la cererea celor interesați, în mod continuu și ritmic, după un program anume stabilit.

Când prestațiile de utilitate publică de interes local sau județean sunt de *natură economică*, unitățile care le realizează sunt organizate ca **regii autonome și societăți comerciale** *sub autoritatea administrației publice locale*. Înființarea acestora de către consiliile locale sau județene, potrivit legii, este determinată de necesitatea furnizării de *servicii publice de gospodărie comunală* prioritar pentru populație, cum ar fi: transportul public local de călători, salubrizarea localităților etc.

În funcție de limitele teritoriale în care acționează, agenții economici înființați de autoritățile administrației publice locale pot fi de interes local sau județean. Cei de interes local se află sub coordonarea consiliilor locale și se organizează pentru unul sau mai multe servicii de utilitate publică, în funcție de mărimea localităților, de gradul de echipare tehnico-edilitară a acestora și de alți factori specifici. Construirea, întreținerea, modernizarea și exploatarea drumurilor și podurilor de interes județean, alimentarea cu apă, gaze naturale, energie electrică etc. în sistem regional sunt activități care se înfăptuiesc de către regiile autonome și societățile comerciale de interes județean. Acestea se organizează, de regulă, sub autoritatea consiliilor județene sau a Consiliului General al Municipiului București, după caz.

Serviciile publice de gospodărie comunală se realizează prin intermediul unui ansamblu de construcții, instalații tehnice, echipamente funcționale și dotări specifice. Aceste active, denumite *sisteme publice de gospodărie comunală*[1], fac parte integrantă din infrastructura edilitară a localităților. Fiind de

[1] * * Legea nr. 326/2001 privind serviciile publice de gospodărie comunală, Monitorul Oficial al României, nr. 359/04.07.2001.

folosință, interes sau utilitate publică, sistemele publice de gospodărie comunală, inclusiv terenurile aferente, aparțin, prin natura lor sau potrivit legii, domeniului public și/sau privat al unităților administrativ-teritoriale.

Finanțarea cheltuielilor curente și de capital ale sistemelor publice locale de gospodărie comunală se asigură din bugetele de venituri și cheltuieli ale agenților economici furnizori/prestatori de servicii publice de gospodărie comunală, prin încasarea de la utilizatori a sumelor reprezentând contravaloarea serviciilor furnizate/prestate. Subvențiile acordate de Guvern sau, după caz, din bugetele locale completează sumele încasate de la persoanele fizice și juridice beneficiare ale serviciilor de gospodărie comunală.

Cerințele cetățenilor de a se deplasa în condiții de siguranță și de confort pe teritoriul unei localități urbane sau rurale, precum și între localitatea respectivă și localitățile limitrofe, se realizează cu ajutorul *serviciului de transport public local de călătorii.* Acesta se efectuează cu mijloace de transport în comun (autobuze urbane, tramvaie, troleibuze, microbuze etc.), pe rute și cu frecvențe prestabilite, iar călătorii sunt îmbarcați sau debarcați în puncte de oprire fixe.

Agenții economici care operează în acest domeniu percep tarifele de transport anunțate. Acoperirea financiară a costului călătoriilor efectuate de persoanele care beneficiază, potrivit legii, de *gratuitate* se asigură din bugetele locale sau din bugetele unor instituții stabilite de lege. În schimb, din bugetele consiliilor județene și locale, după caz, se asigură acoperirea influențelor financiare rezultate din *reduceri de tarif la abonamentele pentru transportul public local de călători*, aprobate de consiliile județene sau locale pentru anumite categorii de persoane. Subvenția care se plătește de la bugetul local sau județean pentru acoperirea diferenței dintre costurile înregistrate de operatorul de transport pentru efectuarea acestui serviciu și sumele încasate efectiv din vânzarea biletelor și abonamentelor se stabilește prin hotărâre a consiliului local ori județean, după caz.

Prin intermediul *serviciilor publice de salubrizare a localităților* se asigură diverse activități, cum ar fi[1]: precolectarea, colectarea, transportul și de-

---

[1] ** Ordonanța Guvernului României nr. 87/2001 privind serviciile publice de salubrizare a localităților, Monitorul Oficial al României, nr. 543/01.09.2001.

pozitarea reziduurilor solide, cu excepția deșeurilor toxice, periculoase și a celor cu regim special; înființarea și administrarea depozitelor de reziduuri și producerea de compost; incinerarea și producerea de energie termică; măturatul, spălatul căilor publice, întreținerea spațiilor verzi și a parcurilor; curățarea și transportul zăpezii de pe căile publice și menținerea în funcțiune a acestora pe timp de polei sau îngheț; preselectarea și organizarea reciclării deșeurilor; dezinsecția, dezinfecția și deratizarea. Activitățile menționate se organizează pentru satisfacerea nevoilor populației, instituțiilor publice și ale altor persoane juridice.

Agenții economici autorizați să efectueze servicii publice de salubrizare încasează, de la persoanele fizice și juridice beneficiare, tariful aferent serviciului public prestat. Pentru finanțarea investițiilor necesare dezvoltării și modernizării infrastructurii serviciilor de salubrizare, autoritățile administrației publice locale pot apela la credite interne și/sau externe.

Alimentarea cu apă, canalizarea și epurarea apelor uzate și pluviale, administrarea fondului locativ public, alimentarea cu energie termică produsă centralizat, cu gaze și cu energie electrică, precum și administrarea domeniului public reprezintă alte activități ce urmăresc prioritar satisfacerea intereselor generale ale cetățenilor. Prin hotărâri ale consiliului județean sau local, după caz, se pot înființa, în funcție de necesități, și alte servicii publice de gospodărie comunală, având ca obiect activități diferite de cele amintite.

Furnizorii/prestatorii de servicii de utilitate publică nu pot fi numai regiile autonome și societățile comerciale care funcționează sub autoritatea consiliilor locale sau județene. Autoritățile administrației publice locale pot hotărî ca asemenea prestații să se efectueze și prin *compartimente ale consiliului local sau județean*, organizate ca **servicii publice de interes local sau județean**.

Încadrate cu personal de specialitate, aceste servicii desfășoară o activitate permanentă în scopul satisfacerii unor interese specifice ale membrilor societății. Baza materială indispensabilă funcționării lor, precum și mijloacele bănești necesare pentru plata salariilor cuvenite personalului de specialitate se asigură de comună, oraș, municipiu sau județ, după caz.

1.2.10. Prefecții

În realizarea funcției sale de conducere generală a administrației publice,

Guvernul exercită controlul ierarhic asupra ministerelor, organelor de specialitate din subordinea sa, precum şi asupra prefecţilor. Guvernul numeşte un **prefect** în fiecare judeţ şi în municipiul Bucureşti. Acesta este reprezentantul Guvernului pe plan local. În această calitate prefectul răspunde de aplicarea politicii Guvernului în unităţile administrativ-teritoriale, având obligaţia de a asigura executarea actelor Guvernului, precum şi pe cele ale ministerelor şi ale celorlalte organe de specialitate din subordinea Guvernului ori a ministerelor.

Prefectul conduce activitatea serviciilor publice descentralizate ale ministerelor şi ale celorlalte organe ale administraţiei publice centrale din unităţile administrativ-teritoriale. El veghează ca activitatea consiliilor locale şi a primarilor, a consiliilor judeţene şi a preşedinţilor consiliilor judeţene să se desfăşoare în conformitate cu prevederile legii. Între prefecţi, pe de o parte, consiliile locale şi primari, precum şi consiliile judeţene şi preşedinţii acestora, pe de altă parte, nu există raporturi de subordonare[1]

Printre principalele *atribuţii* pe care le îndeplineşte prefectul, menţionăm pe următoarele:

1) asigură realizarea intereselor naţionale, aplicarea şi respectarea Constituţiei, a legilor, a hotărârilor şi ordonanţelor Guvernului, a celorlalte acte normative, precum şi a ordinii publice;

2) exercită controlul cu privire la legalitatea actelor administrative adoptate sau emise de autorităţile administraţiei publice locale şi judeţene, precum şi ale preşedintelui consiliului judeţean, cu excepţia actelor de gestiune curentă;

3) prezintă anual Guvernului un raport asupra stadiului realizării sarcinilor ce îi revin potrivit programului de guvernare, precum şi în legătură cu controlul exercitat asupra legalităţii actelor autorităţilor administraţiei publice locale.

Pentru îndeplinirea atribuţiilor ce îi revin, prefectul emite *ordine*, în condiţiile legii. Ordinele care stabilesc măsuri cu caracter tehnic sau de specialitate sunt emise după consultarea serviciilor descentralizate ale ministerelor şi ale celorlalte organe centrale din unităţile administrativ-teritoriale şi sunt con-

---

[1] ** Legea administraţiei publice locale nr. 215/2001, Monitorul Oficial al României, nr. 204/23.04.2001.

trasemnate de conducătorii acestora. Rolul de a îndeplini atribuţiile şi prerogativele conferite prefectului prin Constituţia României, prin Legea administraţiei publice locale nr. 215/2001 sau prin alte acte normative îl au *prefecturile*. Acestea, ca instituţii publice cu personalitate juridică, au un aparat tehnic de specialitate propriu[1] care este condus de prefect. El este *ordonator secundar de credite*. Conducerea operativă a aparatului tehnic de specialitate al prefecturii se exercită de către *secretarul general de prefectură*. Finanţarea cheltuielilor curente şi de capital pentru funcţionarea prefecturilor se asigură de la bugetul de stat prin bugetul Ministerului Administraţiei şi Internelor.

1.3. Autorităţile judecătoreşti

În orice societate organizată în stat există şi *funcţia judecătorească*. Acesteia îi corespunde o putere cunoscută sub denumirea de **puterea judecătorească (autoritatea judecătorească)**, separată de celelalte puteri ale statului. Instanţele judecătoreşti, Ministerul Public şi Consiliul Superior al Magistraturii compun autoritatea judecătorească[2].

1.3.1. Instanţele judecătoreşti

Aceste organe „judecă toate procesele privind raporturile juridice civile, comerciale, de muncă, de familie, administrative, penale, precum şi orice alte cauze pentru care legea nu stabileşte o altă competenţă"[3]. Legislaţia în vigoare prevede că **instanţele judecătoreşti** sunt *judecătoriile, tribunalele, curţile de apel şi Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie*.

Activitatea instanţelor judecătoreşti se desfăşoară la cererea celor interesaţi sau din oficiu, după un program adus la cunoştinţa cetăţenilor, în mod gratuit ori se percep anumite taxe care se varsă la bugetul de stat. Pentru realizarea activităţii de specialitate pentru care au fost înfiinţate, instanţele judecătoreşti sunt încadrate cu personal de conducere (preşedinţi, vicepreşedinţi de

[1] *** Hotărârea Guvernului României nr. 1019/2003 privind organizarea şi funcţionarea prefecturilor, Monitorul Oficial al României, nr. 639/08.09.2003.

[2] Gh. Scorţescu, Fl. I. Scorţescu, Daniela-Neonila Mardiros, Elemente de contabilitate publică, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003, p. 50.

[3] *** Legea nr. 92/1992 pentru organizarea judecătorească, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 259/30.09.1997.

instanțe, președinți de secție și judecători-inspectori), judecători, personal auxiliar de specialitate, economic, administrativ și de serviciu. Judecătorii, cu excepția celor stagiari, numiți prin decret al Președintelui României, la propunerea Consiliului Superior al Magistraturii, sunt inamovibili, în condițiile legii.

Judecătoriile funcționează în fiecare județ și în municipiul București; sunt încadrate cu judecători și cu personal auxiliar de specialitate. Aceste entități publice judecă toate procesele și cererile, în afară de cele date prin lege în competența altor instanțe. Judecătorii încadrați de fiecare judecătorie urmăresc realizarea activității de specialitate pentru care au fost înființate respectivele autorități.

Pe lângă judecătorii funcționează *executori judecătorești*. Ei se numesc de ministrul justiției. Aceștia efectuează executarea silită a dispozițiilor cu caracter civil din titlurile executorii și îndeplinesc orice alte atribuții date prin lege.

Președintele judecătoriei conduce activitatea curentă a acesteia. El nu este ordonator de credite. Drept de îndrumare și control asupra executorilor judecătorești au președinții judecătoriilor pe lângă care funcționează aceștia.

În fiecare județ funcționează un **tribunal**, care își are sediul în localitatea reședință de județ. Un tribunal funcționează, de asemenea, și în municipiul București. În circumscripția fiecărui tribunal sunt cuprinse toate judecătoriile din județ sau din municipiul București.

Tribunalul este condus de un *președinte*. În acest scop, el asigură buna desfășurare a activității judecătoriilor din circumscripție și execută, la nivelul tribunalului și în limitele funcției sale, atribuțiile prevăzute de lege. Este *ordonator terțiar de credite*.

Și pe lângă tribunale funcționează *executori judecătorești*. Asupra acestora au drept de îndrumare și control președinții tribunalelor pe lângă care funcționează executorii judecătorești.

Încadrate cu judecători, tribunalele judecă, *în primă instanță*, procesele și cererile date prin lege în competența lor. *Ca instanțe de apel*, tribunalele judecă apelurile declarate împotriva hotărârilor pronunțate de judecătorii în primă instanță; *ca instanțe de recurs*, tribunalele judecă recursurile împotriva hotărârilor pronunțate de judecătorii care, potrivit legii, nu sunt supuse apelului.

Şi **curţile de apel**[1] îndeplinesc, prin judecătorii încadraţi, atribuţii privind activitatea de judecată. Aceste instanţe funcţionează doar în unele municipii reşedinţă de judeţ şi în municipiul Bucureşti. Ele elaborează proiectele de buget anual pentru instanţele din circumscripţiile lor. După avizarea acestora de către Consiliul Superior al Magistraturii, proiectele de buget se transmit Ministerului Justiţiei.

Fiecare curte de apel îşi exercită competenţa într-o circumscripţie care cuprinde mai multe tribunale. *În primă instanţă*, curţile de apel judecă numai cauzele date în competenţa lor: infracţiuni săvârşite de către judecători de la judecătorii şi tribunale, de procurori de la parchetele de pe lângă aceste instanţe, de judecători şi controlori-financiari ai camerelor de conturi judeţene etc. *Ca instanţă de apel*, curţile judecă apelurile declarate împotriva hotărârilor pronunţate în primă instanţă de tribunale, soluţionează conflictele de competenţă ivite între tribunale sau între judecătorii şi tribunale din raza sa teritorială, ori între judecătorii din circumscripţia unor tribunale diferite, aflate în raza teritorială a acestei entităţi publice. Curţile de apel, *ca instanţe de recurs*, judecă recursurile declarate împotriva hotărârilor pronunţate de tribunale în apel, precum şi în alte cauze prevăzute de lege.

Curţile de apel sunt conduse de către un preşedinte. Execuţia bugetară cu privire la activitatea curţii de apel se realizează cu avizul preşedintelui acestei instanţe. El este *ordonator secundar de credite*.

Justiţia se realizează şi prin **Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie**[2]. Aceasta are sediul în capitala ţării şi asigură interpretarea şi aplicarea unitară a legilor de către celelalte instanţe judecătoreşti, potrivit competenţei sale.

Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie se compune dintr-un preşedinte, un vicepreşedinte, preşedinţi de secţii şi din judecători. În activitatea lor de judecată, aceştia sunt independenţi şi se supun numai legii. În cadrul acestei autorităţi judecătoreşti funcţionează, de asemenea, *magistraţi asistenţi*, stabiliţi prin statul de funcţii, precum şi alt personal de specialitate şi auxiliar.

---

[1]Bugetul curţilor de apel, tribunalelor, instanţelor specializate şi judecătoriilor este gestionat de ***Ministerul Justiţiei***. Ministrul justiţiei este ordonator principal de credite; fundamentează şi elaborează proiectul bugetului de stat pentru activitatea proprie, a instituţiilor aflate sub autoritatea sa şi a unităţilor subordonate; repartizează creditele bugetare ordonatorilor secundari şi terţiari de credite şi controlează modul de folosire a acestora; asigură tipărirea şi difuzarea timbrului judiciar, potrivit prevederilor legale etc.

[2] *** Legea de revizuire a Constituţiei României, Monitorul Oficial al României, nr. 669/22.09.2003.

Resursele financiare ale Înaltei Curții de Casație și Justiție sunt prevăzute în bugetul propriu, care face parte din bugetul de stat. Proiectul de buget, cu avizul consultativ al Ministerului Finanțelor Publice, și execuția bugetară se aprobă de către această autoritate publică.

În primă instanță, Înalta Curte de Casație și Justiție judecă procesele penale și alte cauze prevăzute de lege, privind pe: senatori, deputați și membri ai Guvernului; mareșali, amirali și generali; judecători și magistrați asistenți de la Înalta Curte de Casație și Justiție, judecători de la curțile de apel, precum și procurori de la parchetele de pe lângă aceste instanțe; judecători ai Curții Constituționale; membri ai Curții de Conturi, judecători, procurori și controlori-financiari de la această autoritate publică; președintele Consiliului Legislativ; șefi ai cultelor religioase și pe ceilalți membri ai Înaltului Cler cu rang de arhiereu sau echivalent acestuia; alte cauze prevăzute de lege.

Și încă ceva. Înalta Curte de Casație și Justiție sesizează Curtea Constituțională pentru a se pronunța asupra constituționalității legilor înainte de promulgarea acestora, judecă recursurile declarate împotriva hotărârilor pronunțate în primă instanță de Înalta Curte de Casație și Justiție etc.

1.3.2. Ministerul Public

Din autoritatea judecătorească (puterea judecătorească) face parte și **Ministerul Public**. Rolul acestui organ de stat este de a reprezenta, în activitatea judiciară, interesele generale ale societății și de a apăra ordinea de drept, precum și drepturile și libertățile cetățenilor[1].

Ministerul Public este independent în relațiile cu celelalte autorități publice; își exercită atribuțiile[2] prin intermediul *procurorilor constituiți în parchete*. Ei lucrează sub autoritatea ministrului justiției, nu judecă și nu emit hotărâri judecătorești.

[1] * * Constituția României, Monitorul Oficial al României, nr. 233/21.11.1991.

[2] ***Ministerul Public*** își exercită atribuțiile numai în temeiul legii și pentru asigurarea respectării acesteia. Printre *atribuțiile* acestui organ de stat, menționăm pe următoarele: efectuarea urmăririi penale în cazurile și în condițiile prevăzute de lege; supravegherea activității de cercetare penală efectuată de poliție și de alte organe obligate să aducă la îndeplinire dispozițiile procurorului, în condițiile legii; sesizarea instanțelor judecătorești pentru judecarea cauzelor penale; participarea, în condițiile legii, la ședințele de judecată; exercitarea căilor de atac împotriva hotărârilor judecătorești, în condițiile prevăzute de lege; verificarea respectării legii la locurile de deținere preventivă, de executare a pedepselor, a măsurilor educative și de siguranță etc.

Parchetele funcţionează pe lângă instanţele de judecată. Primele entităţi publice conduc şi supraveghează activitatea de cercetare penală a poliţiei judiciare, în condiţiile legii[1]. Faţă de instanţele judecătoreşti, parchetele sunt deci independente. Procurorii din fiecare parchet sunt subordonaţi conducătorului acelei instituţii publice. Acesta din urmă este subordonat conducătorului parchetului ierarhic superior din circumscripţia teritorială respectivă.

Parchetele de pe lângă judecătorii sunt conduse de *prim-procurori*. Ei nu sunt ordonatori de credite. Şi **parchetele de pe lângă tribunale** sunt conduse, de asemenea, de *prim-procurori*. Ei exercită controlul asupra parchetelor din circumscripţia tribunalelor. Prim-procurorii parchetelor de pe lângă tribunale sunt *ordonatori terţiari de credite*.

Procurorii generali conduc **parchetele de pe lângă curţile de apel**. Ei sunt ordonatori *secundari de credite*. Aceştia realizează, direct sau prin *procurori-inspectori*, controlul asupra parchetelor din circumscripţia lor. Parchetele de pe lângă curţile de apel elaborează proiectele de buget anual pentru parchetele din circumscripţiile lor. Acestea se avizează de Consiliul Superior al Magistraturii şi se transmit Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie este independent faţă de această instanţă judecătorească; procurorul general şi adjuncţii săi sunt numiţi în funcţie, de asemenea, de Preşedintele României, la propunerea Consiliului Superior al Magistraturii. Direct sau prin *procurori-inspectori*, procurorul general al acestui parchet efectuează controlul asupra tuturor parchetelor.

Urmărirea şi trimiterea în judecată penală a deputaţilor şi senatorilor se pot face, potrivit prevederilor art. 35 alin. (2) din Legea de revizuire a Constituţiei României, numai de către Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie. Competenţa de judecată aparţine Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie.

Căile de atac prevăzute de lege împotriva hotărârilor Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie sunt exercitate de procurorii Parchetului general de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie. Prin procurorii-inspectori din cadrul Parchetului general de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie şi din parchetele de

---

[1] *** Legea de revizuire a Constituţiei României, Monitorul Oficial al României, nr. 669/22.09.2003.

pe lângă curţile de apel sau prin alţi procurori delegaţi, ministrul justiţiei exercită controlul asupra tuturor procurorilor.

1.3.3. Consiliul Superior al Magistraturii

Un organ de stat care face parte, alături de instanţele judecătoreşti şi de Ministerul Public, din autoritatea judecătorească (puterea judecătorească) este **Consiliul Superior al Magistraturii**. Acesta este garantul independenţei justiţiei; este alcătuit din *19* membri, din care[1]:

a) *9* judecători şi *5* procurori aleşi în adunările generale ale magistraţilor şi validaţi de Senat;

b) *2* reprezentanţi ai societăţii civile, specialişti în domeniul dreptului, care se bucură de înaltă reputaţie profesională şi morală, aleşi de Senat;

c) ministrul justiţiei, preşedintele Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie şi procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie. Membrii Consiliului Superior al Magistraturii au dreptul la o indemnizaţie stabilită prin Legea privind salarizarea şi alte drepturi ale personalului din organele autorităţii judecătoreşti.

Consiliul Superior al Magistraturii este autoritatea creată în vederea exercitării mai multor atribuţii, şi anume:

a) propune Preşedintelui României numirea în funcţie a judecătorilor şi a procurorilor, cu excepţia celor stagiari, în condiţiile legii;

b) îndeplineşte rolul de instanţă de judecată, prin secţiile sale (una pentru judecători şi alta pentru procurori), în domeniul răspunderii disciplinare a judecătorilor şi a procurorilor, potrivit procedurii stabilite prin legea sa organică;

c) înfăptuieşte şi alte atribuţii stabilite prin legea sa organică, în realizarea rolului său de garant al independenţei justiţiei.

Atunci când exercită cea de-a *doua atribuţie*, ministrul justiţiei, preşedintele Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie şi procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie nu au drept de vot. Potrivit prevederilor Constituţiei României, hotărârile Consiliului Superior al Magistraturii în materie disciplinară pot fi atacate la Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie.

---

[1] ** Legea de revizuire a Constituţiei României, Monitorul Oficial al României, nr. 669/22.09.2003.

1.4. Structuri, principii şi reguli privind bugetele publice[1]

Documentul în care se înscriu veniturile şi cheltuielile probabile ale statului sau ale unei unităţi administrativ-teritoriale, regii autonome, societăţi comerciale, persoane juridice fără scop lucrativ, instituţii publice ori ale unei alte entităţi pe o perioadă determinată de timp, de obicei un an, poartă denumirea de *buget*. Acesta trebuie să fie rezultatul unei decizii cu privire la asumarea obligaţiilor referitoare la[2]: a) stabilirea cu anticipaţie a listei veniturilor şi cheltuielilor bugetare, ceea ce înseamnă optarea pentru anumite venituri şi cheltuieli din mai multe posibile; b) respectarea, pe parcursul execuţiei, a opţiunilor odată stabilite.

Întocmirea unui buget are sens numai dacă acesta se execută. Pentru stat, caracterul obligatoriu al bugetului rezultă în primul rând din faptul că prevederile bugetare sunt înscrise într-o lege. „Necesitatea întocmirii bugetului este legată de *caracterul limitat al resurselor şi de cel practic nelimitat al nevoilor*. Dacă ar exista un om sau o ţară care ar dispune de resurse nelimitate, aceştia nu ar avea nevoie să întocmească buget. La polul opus se află omul sau ţara care, având resurse prea mici comparativ cu nevoile, întâmpină cele mai mari dificultăţi la întocmirea unui buget, deoarece au de stabilit opţiuni foarte grele. Echilibrul între venituri şi cheltuieli bugetare este o stare ideală. De cele mai multe ori cheltuielile depăşesc veniturile. Fiind vorba de previziuni, este firesc ca la întocmirea bugetului să se producă erori în evaluarea atât a veniturilor, cât şi a cheltuielilor. Erorile pot fi de două feluri: *obiective* şi *subiective*. Primele constau din omisiuni sau greşeli de apreciere care se comit involuntar. Erori subiective se produc atunci când există o intenţie anume de subevaluare a veniturilor şi de supraevaluare a cheltuielilor sau invers"[3].

De precizia şi exactitatea evaluărilor, pe de o parte, şi de modul în care evaluările sunt traduse în viaţă, pe de altă parte, depinde valoarea unui buget. „Natura opţiunilor este tot atât de vastă, cât şi aceea a nevoilor: opţiuni între consum şi investiţii, între diferite categorii de investiţii, între diferite categorii de venituri etc. A stabili opţiuni înseamnă a face politică. Bugetul este, prin urma-

[1]Gh. Scorţescu, Fl. I. Scorţescu, Daniela-Neonila Mardiros, Administraţie şi contabilitate publică, Editura Junimea, Iaşi, 2004, p. 9.

[2]C. C. Kiriţescu, Moneda – mică enciclopedie, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982, p. 72.

[3]Ibidem, p. 72.

re, un act politic, indiferent dacă l-ar întocmi un singur individ, o întreprindere, un oraş sau un stat"[1].

Anul financiar pentru care se aprobă bugetul este cunoscut sub denumirea de *an bugetar*. Acesta coincide cu anul calendaristic, începe la data de 1 ianuarie şi se încheie la data de 31 decembrie. Dacă pentru instituţiile publice exerciţiul financiar este anul bugetar, pentru unele persoane juridice exerciţiul financiar poate fi diferit de anul calendaristic[2].

1.4.1. Sistemul bugetar al României

Acesta este definit ca fiind un sistem unitar de bugete care cuprinde: bugetul de stat; bugetul asigurărilor sociale de stat; bugetele locale; bugetul asigurărilor pentru şomaj; bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate; bugetul trezoreriei statului; bugetele instituţiilor publice autonome; bugetele instituţiilor şi serviciilor publice finanţate integral sau parţial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale sau din bugetele fondurilor speciale, după caz; bugetele instituţiilor şi serviciilor publice finanţate integral din venituri proprii; bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat, pentru care rambursarea, plata dobânzilor, comisioanelor şi a altor costuri se asigură din fonduri publice; bugetul fondurilor externe nerambursabile.

Resursele băneşti care se cuvin bugetelor prevăzute de Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice şi de Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale, în baza unor prevederi legale, poartă denumirea de *venituri bugetare*, iar sumele aprobate prin bugetele respective reprezintă *cheltuieli bugetare*.

Veniturile şi cheltuielile sistemului bugetar, cumulate la nivel naţional, alcătuiesc veniturile bugetare totale, respectiv cheltuielile bugetare totale care, după consolidare[3], evidenţiază *dimensiunile efortului financiar public pe anul respectiv*, starea de echilibru sau de dezechilibru, după caz[4].

---

[1] C. C. Kiriţescu, Op. cit., p. 73.

[2] *** Legea nr. 259/19 iulie 2007 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, Monitorul Oficial al României, nr. 506/27.07.2007.

[3] ***Consolidarea*** este operaţiunea de eliminare a transferurilor de sume dintre două bugete componente ale bugetului general consolidat, în vederea evitării dublei evidenţieri a acestora.

[4] *** Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002.

Principala componentă a sistemului bugetar este *bugetul de stat*, care concentrează cea mai mare parte a veniturilor bugetare ale ţării. Acesta „reprezintă un document previzional, deoarece cuantifică nivelul cheltuielilor ce se vor efectua în viitor, precum şi mărimea veniturilor ce pot fi mobilizate la dispoziţia statului"[1]. Legea franceză a contabilităţii publice statuează rolul bugetului statului ca „act de stabilire şi autorizare a veniturilor şi cheltuielilor anuale ale statului"[2].

Bugetul statului nostru cuprinde resursele financiare mobilizate la dispoziţia sa pentru: funcţionarea autorităţilor publice; realizarea acţiunilor social-culturale, instructiv-educative şi a programelor de cercetare; asigurarea apărării ţării, ordinii publice, protecţiei şi refacerii mediului înconjurător; finanţarea unor investiţii şi activităţi de interes strategic; stimularea producătorilor agricoli; îndeplinirea măsurilor de protecţie socială aprobate pentru populaţie etc. Acest document este adoptat anual de către Parlament, *ceea ce determină natura juridică de lege a acestui buget*. Distinct de bugetul de stat se elaborează şi se aprobă, prin lege separată, *bugetul asigurărilor sociale de stat*.

Procedura aprobării celor două bugete de către Parlament se încheie, aşadar, cu *votul legilor bugetare anuale*. În aceste legi se înscriu: veniturile estimate ale anului bugetar; regimul şi destinaţia cheltuielilor bugetare; deficitul sau excedentul bugetar, după caz; reglementările specifice exerciţiului bugetar; sintezele acestor bugete; bugetele ordonatorilor principali de credite şi anexele la acestea; sumele defalcate din unele venituri ale bugetului de stat şi criteriile de repartizare ale acestora; alte anexe specifice.

Consideraţiile cu privire la bugetul de stat şi la bugetul asigurărilor sociale de stat sunt completate cu cele referitoare la *fondurile speciale*. Acestea reprezintă venituri publice care se constituie prin legi speciale. Prin aceste acte normative se stabilesc şi destinaţiile sumelor respective.

Fondurile speciale au bugete proprii. Bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate şi bugetul asigurărilor pentru şomaj se aprobă ca anexă la legea bugetului de stat, respectiv la legea bugetului asigurărilor sociale de stat. Execuţia bugetelor fondurilor speciale se efectuează potrivit prevederilor legilor de constituire a acestora şi a Legii nr. 500/2002 privind finanţele

[1] I. Văcărel (coordonator), Finanţe publice, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1994, p. 338.

[2] I. Gliga, Drept financiar public, Editura ALL, Bucureşti, 1994, p. 46.

publice.

Cât priveşte *bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat*, pentru care rambursarea, plata dobânzilor, comisioanelor şi a altor costuri se asigură din fonduri publice, acestea se aprobă, de asemenea, prin lege. *Fondurile externe nerambursabile* se cuprind în anexele la bugetele ordonatorilor principali de credite şi se aprobă odată cu acestea.

Prin *bugetele instituţiilor publice de interes naţional* sunt prevăzute în fiecare an veniturile şi cheltuielile sau, după caz, numai cheltuielile, în funcţie de sistemul lor de finanţare. Acestea trebuie să aibă bugetul aprobat potrivit prevederilor Legii nr. 500/2002 privind finanţele publice.

Bugetele instituţiilor publice finanţate parţial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi din bugetele fondurilor speciale se aprobă, prin lege, ca anexe la bugetele ordonatorilor principali de credite. În schimb, *bugetele instituţiilor publice finanţate integral* din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi din bugetele fondurilor speciale se aprobă de către ordonatorul de credite ierarhic superior al acestora.

Organul de conducere al *instituţiei publice finanţate integral din venituri proprii* aprobă bugetul acestei entităţi, cu acordul ordonatorului de credite ierarhic superior. Prin hotărâre a Guvernului se aprobă *bugetul trezoreriei statului*. Acesta cuprinde „atât la venituri, cât şi la cheltuieli, dobânzile, comisioanele şi majorările de întârziere încasate, respectiv plătite la şi din trezoreria statului, pentru operaţiunile care decurg din împrumuturi, avansuri, plasamente ori din păstrarea şi administrarea depozitelor în trezoreria statului"[1].

Şi încă ceva. *Bugetele instituţiilor publice autonome* se aprobă de către organele abilitate în acest scop prin legi speciale.

Documentul prin care sunt prevăzute şi aprobate în fiecare an veniturile şi cheltuielile unităţilor administrativ-teritoriale poartă denumirea de *buget local*. Proiectele bugetelor locale ale comunelor, oraşelor, municipiilor, sectoarelor municipiului Bucureşti, judeţelor şi al municipiului Bucureşti se aprobă de consiliul local, judeţean sau Consiliul General al Municipiului Bucureşti, după caz.

Observaţiile cu privire la bugetele locale sunt completate cu cele referitoare atât la *bugetul fondurilor împrumuturilor externe şi interne*, pentru care

[1] I. Condor, Drept fiscal şi financiar, Editor „Tribuna Economică", Bucureşti, 1996, p. 122.

rambursarea, plata dobânzilor, comisioanelor, spezelor şi a altor costuri se asigură din bugetele locale, cât şi la *bugetul fondurilor externe nerambursabile*. Atât bugetul fondurilor împrumuturilor interne şi externe, cât şi bugetul fondurilor externe nerambursabile se aprobă, de asemenea, de către consiliile locale, judeţene şi Consiliul General al Municipiului Bucureşti, după caz.

Fondurile externe nerambursabile şi împrumuturile interne şi externe se cuprind în anexe la bugetele locale şi se aprobă odată cu acestea. Tot ca anexe la bugetele prevăzute de Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale se aprobă şi *programele*[1].

Bugetele de venituri şi cheltuieli ale instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din bugetele locale se aprobă tot de către consiliile locale, judeţene sau Consiliul General al Municipiului Bucureşti, în funcţie de subordonarea acestora. În schimb, *bugetele de venituri şi cheltuieli ale instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii*, inclusiv rectificarea acestora, se aprobă de către conducerea instituţiei, cu avizul conform al ordonatorului principal de credite.

Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale prevede înfiinţarea, pe lângă unele instituţii publice de interes local, a unor *activităţi finanţate integral din venituri proprii*. Bugetele de venituri şi cheltuieli pentru activităţile finanţate integral din venituri proprii se în-ocmesc şi se aprobă odată cu bugetul instituţiei publice de care aparţin. În situaţia nerealizării veniturilor prevăzute în bugetele activităţilor finanţate integral din venituri proprii, cheltuielile vor fi efectuate în limita veniturilor realizate.

1.4.2. Principii şi reguli bugetare

La baza elaborării şi executării bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale etc. stau anumite *principii*. Acestea apar sub denumirea de universalitate, publicitate, unitate, anualitate, specializare bugetară şi echilibru bugetar.

Universalitatea este principiul potrivit căruia veniturile şi cheltuielile se

---

[1]Acţiunea sau ansamblul coerent de acţiuni ce se referă la acelaşi ordonator principal de credite, proiectate pentru a realiza un obiectiv sau un set de obiective definite şi pentru care sunt stabiliţi indicatori de program care să evalueze rezultatele ce vor fi obţinute, în limitele de finanţare aprobate, poartă denumirea de ***program***.

înscriu în buget cu sumele lor totale. Înscrierea în buget numai a soldului dintre venituri şi cheltuieli nu este permisă. Veniturile bugetare nu pot fi afectate direct unei cheltuieli bugetare anume, cu excepţia donaţiilor şi a sponsorizărilor care au stabilite destinaţii distincte. Aplicarea acestui principiu în elaborarea bugetului permite cunoaşterea atât a veniturilor totale pe care statul şi unitatea administrativ-teritorială, după caz, urmează să le încaseze în perioada considerată, cât şi a destinaţiei ce va fi dată acestora.

Principiul *publicităţii bugetare* instituie cerinţa ca bugetele şi conturile anuale de execuţie ale acestora să fie aduse la cunoştinţa opiniei publice prin mijloace de informare în masă. După ce proiectele de buget şi proiectele conturilor anuale de execuţie a acestora sunt supuse dezbaterii publice şi aprobării Parlamentului, actele normative de aprobare a bugetelor şi conturile anuale de execuţie a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi a bugetelor fondurilor speciale pe anul precedent celui în curs sunt publicate în Monitorul Oficial al României, în culegeri de legi şi în presă pentru ca fiecare cetăţean să poată lua cunoştinţă de conţinutul lor.

În presa locală ori prin afişare la sediul autorităţii administraţiei publice locale respective se publică proiectul de buget local şi proiectul contului anual de execuţie a acestuia. Dezbaterea publică a proiectului de buget local, cu prilejul aprobării acestuia, şi prezentarea contului anual de execuţie a bugetului local în şedinţă publică reprezintă alte elemente din care rezultă că procesul bugetar este deschis şi transparent.

Unitatea bugetară presupune înscrierea într-un singur document a tuturor veniturilor şi cheltuielilor bugetare, pentru a asigura utilizarea eficientă şi monitorizarea fondurilor publice. Art. 10 alin. (2) din Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice prevede că toate veniturile reţinute şi utilizate în sistem extrabugetar, sub diverse forme şi denumiri, se introduc în bugetul de stat, urmând regulile şi principiile acestui buget, cu excepţia celor obţinute de instituţiile şi activităţile finanţate parţial sau integral din venituri proprii, precum şi a celor pentru constituirea, potrivit legii, a fondurilor de stimulare a personalului. Reunirea într-un singur document a tuturor veniturilor şi cheltuielilor bugetare permite cunoaşterea clară a surselor de venituri, a destinaţiei cheltuielilor şi a naturii echilibrate sau deficitare a bugetului.

Veniturile şi cheltuielile bugetelor locale se înscriu, de asemenea, într-un singur document, pentru a asigura folosirea eficientă şi monitorizarea fondurilor publice locale. „Se interzic reţinerea şi utilizarea de venituri în regim bugetar şi constituirea de fonduri publice locale în afara bugetelor locale, dacă legea nu prevede altfel"[1].

Anualitatea bugetului înseamnă că veniturile şi cheltuielile bugetare sunt aprobate prin lege pe o perioadă de un an, care corespunde *exerciţiului bugetar*[2]. *La expirarea perioadei de un an funcţiile bugetului încetează pentru a face loc aplicării bugetului anului următor.*

Conform prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice şi din Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale, toate operaţiunile de încasări şi plăţi efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget aparţin exerciţiului corespunzător de execuţie a bugetului respectiv. Aceasta înseamnă că veniturile bugetului anului curent neîncasate până la data de 31 decembrie devin venituri ale bugetului anului următor.

Principiul *specializării bugetare* implică înscrierea şi aprobarea în buget a veniturilor şi cheltuielilor bugetare pe *surse de provenienţă* şi, respectiv, pe *categorii de cheltuieli*, grupate după natura lor economică şi după destinaţia acestora, potrivit *clasificaţiei bugetare.* Aceasta reprezintă o schemă de grupare a veniturilor şi cheltuielilor bugetare într-o ordine obligatorie şi după criterii unitare; trebuie să fie simplă, concisă şi clară pentru a fi înţeleasă cu uşurinţă de cei chemaţi să examineze bugetul. Clasificaţia bugetară se utilizează nu numai în faza de elaborare şi de aprobare a bugetului, ci şi în cea de execuţie a acestuia.

Entităţile publice, ca şi alte persoane juridice fără sau cu scop lucrativ, ţin contabilitatea în limba română şi în monedă naţională. Ca atare, principiul *unităţii monetare* instituie cerinţa ca toate operaţiunile bugetare să se exprime în monedă naţională.

Echilibrul bugetar presupune acoperirea integrală a cheltuielilor unui bu-

---

[1] * * Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003.

[2] ***Exerciţiul bugetar*** este perioada egală cu anul bugetar pentru care se elaborează, se aprobă, se execută şi se raportează bugetul.

get din veniturile bugetului respectiv. Principiul echilibrului stă la baza elaborării bugetelor prevăzute de Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice și de Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale.

În bugetul de stat, în bugetul asigurărilor sociale de stat și în bugetele fondurilor speciale nu se pot înscrie cheltuieli dacă nu sunt reglementate prin acte normative și nu au stabilite surse de finanțare din care urmează a fi efectuate. Numai în cadrul sumelor determinate de autorizările conținute în legi specifice și în legile bugetare anuale se pot angaja, ordonanța și efectua cheltuieli.

Cheltuielile se grupează în bugetele prevăzute de Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice pe baza clasificației bugetare elaborate de Ministerul Finanțelor Publice, adică pe părți, capitole, subcapitole, titluri, articole, alineate, precum și pe subalineate (paragrafe), după caz. Cele prevăzute în capitole și articole de cheltuieli au destinație precisă și limitată.

Art. 15 din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice prevede că în cazurile în care se fac propuneri de elaborare a unor proiecte de acte normative a căror aplicare atrage micșorarea veniturilor sau majorarea cheltuielilor aprobate prin buget, inițiatorii au obligația să prevadă și mijloacele necesare pentru acoperirea minusului de venituri sau a plusului de cheltuieli. În acest scop, inițiatorii trebuie să elaboreze, cu sprijinul Ministerului Finanțelor Publice sau al altor instituții implicate, *fișa financiară care însoțește expunerea de motive sau nota de fundamentare*, după caz, și care va fi actualizată în concordanță cu eventualele modificări intervenite în proiectul de act normativ. În această fișă se înscriu efectele financiare asupra *bugetului general consolidat*[1], care trebuie să aibă în vedere: a) schimbările anticipate în veniturile și cheltuielile bugetare pentru următorii cinci ani; b) eșalonarea anuală a creditelor bugetare, în cazul acțiunilor multianuale; propuneri realiste în vederea acoperirii atât a majorării cheltuielilor, cât și a diminuării veniturilor.

Reprezintă, de asemenea, *cheltuieli bugetare* și sumele aprobate în bugetele locale ale comunelor, orașelor, municipiilor, sectoarelor municipiului București, județelor și al municipiului București, în bugetele instituțiilor publi-

---

[1] ***Bugetul general consolidat*** reprezintă ansamblul bugetelor, componente ale sistemului bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg.

ce finanţate integral sau parţial din bugetele locale, după caz, în bugetele instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii, precum şi în alte bugete[1] prevăzute în Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale. Acestea se înscriu în buget tot pe baza clasificaţiei bugetare, adică pe capitole, subcapitole, articole, alineate sau paragrafe de cheltuieli, după caz.

Cheltuielile prevăzute în capitole şi articole au destinaţie precisă şi limitată şi sunt determinate de autorizările conţinute în legi specifice şi în legile bugetare anuale. Cheltuielile de capital se cuprind la fiecare capitol bugetar, în conformitate cu creditele de angajament şi duratele de realizare a investiţiilor.

Nici în aceste bugete nu se pot înscrie şi nu se pot angaja şi efectua cheltuieli fără asigurarea surselor de finanţare corespunzătoare. Efectuarea de plăţi direct din veniturile încasate, cu excepţia cazurilor în care legea prevede altfel, este interzisă. În situaţia nerealizării veniturilor prevăzute în bugetele activităţilor finanţate integral din venituri proprii, cheltuielile vor fi efectuate în limita veniturilor realizate.

Ceva mai mult. Dacă în cursul execuţiei bugetare se fac propuneri de elaborare a unor acte normative a căror aplicare atrage micşorarea veniturilor sau majorarea cheltuielilor aprobate prin bugetele locale, iniţiatorii au obligaţia să prevadă şi mijloacele necesare pentru acoperirea minusului de venituri sau a sporului de cheltuieli.

1.4.3. Gruparea, rolul şi responsabilităţile ordonatorilor de credite

Sumele aprobate, la partea de cheltuieli, prin bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale şi prin alte bugete, în cadrul cărora se angajează, se ordonanţează şi se efectuează plăţi, se numesc **credite bugetare**. *Acestea sunt nerambursabile, nepurtătoare de dobândă şi reprezintă limite maxime care nu pot fi depăşite*.

---

[1] *Bugetul împrumuturilor externe şi interne*, pentru care rambursarea, plata dobânzilor, comisioanelor, spezelor şi a altor costuri se asigură din bugetele locale şi care provin din: împrumuturi externe contractate de stat acordate de către instituţiile finanţatoare externe şi subîmprumutate autorităţilor administraţiei publice locale şi/sau agenţilor economici şi serviciilor publice din subordinea acestora; împrumuturi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale, potrivit acordurilor de împrumut încheiate cu organisme sau instituţii de credit şi garantate de stat; împrumuturi externe şi/sau interne contractate sau garantate de autorităţile administraţiei publice locale; *bugetul fondurilor externe nerambursabile.*

Creditele bugetare aprobate se utilizează pentru finanțarea funcțiilor administrației publice, programelor, acțiunilor, obiectivelor și sarcinilor prioritare, potrivit scopurilor prevăzute în legi și în alte reglementări. Angajarea și folosirea creditelor bugetare se fac în strictă corelare cu gradul previzionat de încasare a veniturilor bugetare.

Dreptul de a angaja și de a utiliza credite bugetare este acordat prin lege numai conducătorilor instituțiilor publice care, în această calitate, poartă denumirea de **ordonatori de credite**. Aceștia au obligația de a angaja și de a utiliza creditele bugetare numai în limita prevederilor și potrivit destinațiilor aprobate, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituțiilor publice respective și cu respectarea dispozițiilor legale. Angajarea și utilizarea creditelor bugetare în alte scopuri decât cele aprobate atrag, în condițiile legii, răspunderea celor vinovați.

Ordonatorii de credite se grupează în funcție de două criterii. *În raport de bugetul de la care sunt finanțate instituțiile pe care le conduc*, aceștia se împart în ordonatori de credite finanțați din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, din bugetele fondurilor speciale, din bugetele locale și din alte bugete. *În funcție de drepturile și obligațiile ce le revin în procesul execuției bugetare*, ordonatorii de credite se grupează în trei categorii, și anume: ordonatori de credite principali sau de gradul unu, ordonatori de credite secundari sau de gradul doi și ordonatori de credite terțiari sau de gradul trei.

Ordonatorii principali de credite *ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale și ai bugetelor instituțiilor publice autonome* sunt miniștrii, conducătorii celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, conducătorii altor autorități publice și conducătorii instituțiilor publice autonome. Ei pot delega această calitate înlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane cu funcții de conducere în ministerul ori în organul de stat pe care îl conduc.

În cazurile prevăzute de legi speciale, ordonatorii principali de credite sunt secretarii generali sau persoanele desemnate prin aceste legi. La Camera Deputaților și la Senat, ordonatorii principali de credite sunt secretarii generali ai acestora. Conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ordonatorilor principali de credite sunt ordonatori secundari sau terți-

ari de credite, după caz.

Ordonatorii principali de credite *repartizează creditele bugetare aprobate*, prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale şi prin bugetele instituţiilor publice autonome, pentru bugetul propriu şi pentru bugetele instituţiilor publice ierarhic inferioare, în raport cu sarcinile acestora cuprinse, potrivit legii, în bugetele respective, şi *aprobă efectuarea cheltuielilor din bugetul propriu*, cu respectarea dispoziţiilor legale.

Art. 21 alin. (4) din Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice prevede că ordonatorii principali de credite vor repartiza creditele bugetare pentru bugetul propriu şi pentru bugetele instituţiilor publice ierarhic inferioare, ai căror conducători sunt ordonatori secundari sau terţiari de credite, după caz, numai după reţinerea a *10%* din prevederile aprobate acestora, în vederea asigurării unei execuţii bugetare prudente. Excepţie de la această prevedere fac cheltuielile de personal şi cele care decurg din obligaţii internaţionale, a căror repartizare se face integral. În semestru al doilea, după examinarea de către Guvern a execuţiei bugetare pe primul semestru, se procedează la repartizarea sumelor reţinute în proporţie de *10%*.

Ordonatorii secundari de credite sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ordonatorilor principali de credite. Ei au competenţa de a repartiza creditele bugetare aprobate pentru bugetul propriu şi pentru bugetele instituţiilor publice subordonate, ai căror conducători sunt ordonatori terţiari de credite, în raport cu sarcinile acestora, potrivit legii, şi de a aproba efectuarea cheltuielilor din bugetele proprii, cu respectarea dispoziţiilor legale. Aceşti ordonatori nu au legătură directă cu bugetul de stat şi nu pot delega altor persoane competenţa ce li se acordă de lege.

Subvenţiile de orice fel, prevăzute potrivit legii a se acorda din bugetul de stat regiilor autonome, societăţilor/companiilor naţionale şi societăţilor comerciale cu capital majoritar sau integral de stat, se cuprind şi se execută prin bugetele ordonatorilor principali sau secundari de credite, după caz, potrivit normelor metodologice stabilite de Ministerul Finanţelor Publice.

Conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ministerelor, celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi a autorităţilor administrative centrale autonome, finanţate din bugetul

de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale şi din bugetele instituţiilor publice autonome, după caz, sunt **ordonatori terţiari de credite**. Ei utilizează creditele bugetare ce le-au fost repartizate de către ordonatorii principali sau secundari de credite, după caz, *numai pentru realizarea sarcinilor instituţiilor publice pe care le conduc*, potrivit prevederilor din bugetele aprobate şi în condiţiile stabilite prin dispoziţiile legale. Nici aceşti ordonatori de credite nu pot delega altor persoane competenţa ce li se acordă de lege.

Toţi ordonatorii de credite se află în situaţie egală din punct de vedere al obligaţiei de a angaja şi de a utiliza creditele bugetare *numai în limita prevederilor şi destinaţiilor aprobate*, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituţiilor publice respective şi cu respectarea dispoziţiilor legale. Asupra tuturor operaţiunilor care afectează fondurile publice şi/sau patrimoniul public se exercită, conform reglementărilor legale în domeniu, *controlul financiar preventiv* şi *auditul intern*.

Angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor din fondurile publice se aprobă de ordonatorul de credite, iar plata acestora se efectuează de către contabil. Numai cu viza prealabilă de *control financiar preventiv propriu* se efectuează, potrivit dispoziţiilor legale, angajarea şi ordonanţarea cheltuielilor. Operaţiunile supuse *controlului financiar preventiv delegat* se exercită de către Ministerul Finanţelor Publice, conform legislaţiei în domeniu.

Ordonatorii principali, secundari şi terţiari de credite ai bugetelor prevăzute de Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice **răspund** de:

a) angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor în limita creditelor bugetare aprobate potrivit prevederilor legale;

b) urmărirea modului de realizare a veniturilor;

c) integritatea bunurilor aflate în proprietatea sau în administrarea instituţiei pe care o conduc;

d) organizarea şi ţinerea la zi a contabilităţii şi prezentarea la termen a situaţiilor financiare trimestriale şi anuale, care se compun din bilanţ, cont de execuţie bugetară şi anexe;

e) organizarea sistemului de monitorizare a programului de achiziţii publice şi a programului de investiţii publice;

f) organizarea evidenţei programelor, inclusiv a indicatorilor aferenţi a-

cestora;

g) organizarea şi ţinerea la zi a evidenţei patrimoniului, potrivit prevederilor legale.

Fiecare comună, oraş, municipiu, sector al municipiului Bucureşti, judeţ, respectiv municipiul Bucureşti, întocmeşte buget propriu, în condiţii de autonomie. Între bugetele consiliilor locale şi bugetele consiliilor judeţene nu există relaţii de subordonare.

Ordonatorii principali de credite *ai bugetelor locale* sunt preşedinţii consiliilor judeţene, primarul general al municipiului Bucureşti şi primarii celorlalte unităţi administrativ-teritoriale. Şi aceşti ordonatori de credite pot delega această calitate înlocuitorilor de drept (viceprimari, vicepreşedinţi) sau altor persoane împuternicite în acest scop (conducători ai unor organe ori servicii de specialitate din administraţia publică locală). Prin actul de delegare ordonatorii principali de credite vor preciza limitele şi condiţiile delegării.

Asemenea ordonatori analizează modul de utilizare a creditelor bugetare aprobate prin bugetele locale şi prin bugetele instituţiilor publice, ai căror conducători sunt, după caz, ordonatori secundari sau terţiari de credite. Ei aprobă, totodată, efectuarea cheltuielilor din bugetele proprii, cu respectarea dispoziţiilor legale.

Conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică, cărora li se alocă fonduri din bugetele prevăzute în Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale, sunt *ordonatori de credite secundari* sau *terţiari*, după caz. Cei **secundari** sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ordonatorilor principali de credite. Aceştia repartizează creditele bugetare aprobate pentru bugetul propriu şi pentru instituţiile publice ierarhic inferioare, ai căror conducători sunt ordonatori terţiari de credite, şi aprobă efectuarea cheltuielilor din bugetele proprii, potrivit legii. Aceşti ordonatori de credite nu au legătură directă cu bugetele locale şi nu pot delega altor persoane competenţa ce li se acordă de lege.

Ordonatorii terţiari de credite sunt conducătorii instituţiilor publice cu personalitate juridică din subordinea ordonatorilor principali sau secundari de credite. Ei utilizează creditele bugetare ce le-au fost repartizate numai pentru realizarea sarcinilor instituţiilor publice pe care le conduc, potrivit preve-

rilor din bugetele aprobate şi în condiţiile stabilite prin dispoziţiile legale. Delegarea dreptului de folosire a creditelor bugetare nu este permisă nici ordonatorilor terţiari de credite.

Ordonatorii principali, secundari şi terţiari de credite ai bugetelor locale au obligaţia de a angaja şi de a utiliza creditele bugetare *numai în limita prevederilor şi destinaţiilor aprobate* pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituţiilor publice respective şi cu respectarea dispoziţiilor legale. Angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor din fonduri publice se aprobă de ordonatorul de credite, iar plata acestora se efectuează de către contabil. Excepţie de la această prevedere face plata cheltuielilor la comune şi la instituţiile publice la care compartimentul financiar-contabil are un număr de personal mai mic de *5 persoane* şi care se realizează de către ordonatorul de credite şi de persoana împuternicită cu atribuţii financiar-contabile, dar cu respectarea normelor metodologice privind organizarea, evidenţa şi raportarea *angajamentelor bugetare*[1] şi *legale*[2].

Asupra tuturor operaţiunilor care afectează fondurile publice şi/sau patrimoniul public şi privat se exercită, conform reglementărilor legale în domeniu, controlul financiar preventiv propriu şi auditul public intern. Angajarea şi ordonanţarea cheltuielilor se efectuează numai cu viza prealabilă de *control financiar preventiv propriu*, care atestă respectarea dispoziţiilor legale, încadrarea în creditele bugetare aprobate şi destinaţia acestora. Formarea şi utilizarea fondurilor publice şi contul de execuţie a bugetelor locale sunt supuse controlului Curţii de Conturi, potrivit legii.

Ordonatorii principali, secundari şi terţiari de credite ai bugetelor locale **răspund** de[3]:

1) elaborarea proiectului de buget propriu;

2) urmărirea modului de realizare a veniturilor;

3) angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor în limita creditelor bugetare aprobate şi a veniturilor bugetare posibil de încasat;

---

[1]Orice act prin care o autoritate competentă, potrivit legii, *afectează fonduri publice unei anumite destinaţii*, în limita creditelor bugetare aprobate reprezintă un ***angajament bugetar***.

[2]***Angajamentul legal*** este o fază în procesul execuţiei bugetare care reprezintă orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezulta o *obligaţie* pe seama fondurilor publice.

[3]* * * Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003.

4) integritatea bunurilor aflate în proprietatea sau în administrarea instituției pe care o conduc;

5) organizarea și ținerea la zi a contabilității și prezentarea la termen a situațiilor financiare trimestriale și anuale asupra situației patrimoniului aflat în administrare și asupra execuției bugetare;

6) organizarea sistemului de monitorizare a programului de achiziții publice și a programului de investiții publice;

7) organizarea evidenței programelor, inclusiv a indicatorilor aferenți acestora;

8) organizarea și ținerea la zi a evidenței patrimoniului, conform prevederilor legale;

9) alte atribuții stabilite de dispozițiile legale.

1.4.4. Repartizarea pe trimestre a veniturilor și a cheltuielilor publice

Activitatea de încasare a veniturilor bugetare și de efectuare a plății cheltuielilor aprobate prin buget poartă denumirea de *execuție bugetară*. Aceasta este organizată în cadrul compartimentului financiar-contabil și se încheie *la data de 31 decembrie a fiecărui an.*

Un loc important în organizarea execuției bugetelor îl are *repartizarea pe trimestre a veniturilor și a cheltuielilor publice* stabilite prin legile bugetare anuale. Conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, veniturile și cheltuielile aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat, bugetul fondurilor externe nerambursabile și prin bugetele instituțiilor publice autonome se repartizează pe trimestre, în funcție de termenele legale de încasare a veniturilor și de perioada în care este necesară efectuarea cheltuielilor. În mod asemănător se repartizează pe trimestre veniturile și cheltuielile aprobate prin bugetele prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale.

1.4.5. Virările de credite bugetare

Operațiunea prin care se diminuează creditul bugetar de la o subdiviziune a clasificației bugetare care prezintă disponibilități și se majorează cores-

punzător creditul la o altă subdiviziune la care fondurile sunt insuficiente, cu respectarea dispozițiilor legale de efectuare a operațiunilor respective, poartă denumirea de *virare de credite bugetare*. Această operațiune trebuie efectuată de așa manieră, încât să se poată realiza integral obiectivele programate cu creditul bugetar astfel diminuat.

Potrivit Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, creditele bugetare aprobate la un capitol nu pot fi utilizate pentru finanțarea cheltuielilor altui capitol. Nici alocațiile pentru cheltuielile de personal, aprobate pe ordonatori principali de credite și, în cadrul acestora, pe capitole, nu pot fi majorate și nu pot fi virate și utilizate la alte articole de cheltuieli.

Virările de credite bugetare între celelalte subdiviziuni ale clasificației bugetare (de la un subcapitol la altul în cadrul aceluiași capitol, de la un articol la altul în cadrul aceluiași titlu, precum și de la un alineat la altul în cadrul aceluiași articol de cheltuieli), care nu contravin dispozițiilor Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice sau legii bugetare anuale[1], sunt în competența fiecărui ordonator principal de credite, pentru bugetul propriu și pentru bugetele instituțiilor subordonate. Aceste virări se pot efectua în limita a *10%* din prevederile capitolului bugetar, la nivelul ordonatorului principal de credite, care urmează a se suplimenta.

Pe baza justificărilor corespunzătoare, virările de credite de la un capitol la alt capitol al clasificației bugetare, precum și între programe se pot efectua, în cadrul bugetului unui ordonator principal de credite, cu acordul Ministerului Finanțelor Publice. Această operațiune are loc în limita de *10%* din prevederile capitolului bugetar, la nivelul ordonatorului principal de credite, respectiv în limita de *5%* din prevederile programului, care urmează a se suplimenta.

Virările de credite bugetare între celelalte subdiviziuni ale clasificației bugetare, precum și de la un capitol de cheltuieli la altul, cât și între programe se pot efectua, în cadrul bugetului unui ordonator principal de credite, dacă nu contravin prevederilor legilor bugetare sau legilor de rectificare, *cu cel puțin o lu-*

---

[1] ***Cheltuielile pentru deplasări, detașări, transferuri***, prevăzute în bugetele ordonatorilor principali de credite pe anul 2008, nu pot fi majorate, în condițiile legii, prin *virări de credite bugetare de la alte articole de cheltuieli*. În cursul anului, cu aprobarea ordonatorului principal de credite, se pot efectua *virări de credite bugetare de la un alineat la altul*, în limita sumelor totale prevăzute cu această destinație.

nă înainte de angajarea cheltuielilor, începând cu trimestrul al III-lea al anului bugetar. Sunt interzise virările de credite bugetare de la capitolele care au fost majorate din fondul de rezervă bugetară şi din cel de intervenţie la dispoziţia Guvernului.

Propunerile de virări de credite bugetare[1] sunt însoţite de justificări, detalieri şi necesităţi privind execuţia, până la finele anului bugetar, a capitolului şi subdiviziunii clasificaţiei bugetare de la care se disponibilizează şi, respectiv, a capitolului şi subdiviziunii clasificaţiei bugetare la care se suplimentează prevederile bugetare. Ordonatorii principali de credite transmit *lunar* Ministerului Finanţelor Publice, *în termen de 5 zile de la închiderea lunii*, situaţia virărilor de credite bugetare aprobate între celelalte subdiviziuni ale clasificaţiei bugetare, potrivit instrucţiunilor aprobate de această autoritate publică.

Art. 45 alin. (3) din Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale prevede, de asemenea, că nu pot fi majorate, prin virări de credite bugetare, cheltuielile de personal. Efectuarea virărilor de credite bugetare este de competenţa organelor deliberative ale unităţilor administrativ-teritoriale şi a ordonatorilor principali de credite ai bugetelor locale.

Consiliul local, judeţean şi Consiliul General al Municipiului Bucureşti, după caz, aprobă virările de credite bugetare de la un capitol de cheltuieli la alt capitol al clasificaţiei bugetare şi de la un program la altul, pe baza justificărilor corespunzătoare ale ordonatorilor principali de credite. În schimb, virările de credite bugetare în cadrul aceluiaşi capitol bugetar, inclusiv între programele aceluiaşi capitol, care nu contravin dispoziţiilor Ordonanţei de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale, legii bugetului de stat sau legii de rectificare, sunt în competenţa fiecărui ordonator principal de credite pentru bugetul propriu şi pentru bugetele instituţiilor şi serviciilor publice subordonate. „Propunerile de virări de credite bugetare sunt însoţite de justificări, detalieri şi necesităţi privind execuţia, până la finele anului bugetar, a capitolului şi subdiviziunii clasificaţiei bugetare, precum şi a programului, de la care se disponibilizează şi, respectiv, a capitolului şi subdiviziunii clasificaţiei bugetare şi a programului, la care se suplimentează prevederile bu-

[1] * * Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002.

getare"[1].

Virările de credite bugetare de la un capitol de cheltuieli la alt capitol al clasificației bugetare și de la un program la altul se pot efectua înainte de angajarea cheltuielilor, *începând cu trimestrul al III-lea al anului bugetar*. Și virările de credite bugetare în cadrul aceluiași capitol bugetar, inclusiv între programele aceluiași capitol, care nu contravin dispozițiilor legale, se pot efectua înainte de angajarea cheltuielilor, *începând cu trimestrul al III-lea al anului bugetar*.

1.4.6. Alocația bugetară, deschiderea de credite bugetare și repartizarea acestora

Suma prevăzută și destinată realizării unui scop poartă denumirea de *alocație*. Din resursele mobilizate la dispoziția bugetului de stat, bugetelor locale sau a altor bugete, sub forma impozitelor, taxelor, contribuțiilor etc. de la diverși contribuabili, se fac alocări către instituții publice, regii autonome, societăți și companii naționale, societăți cu capital majoritar de stat și către populație.

Alocația bugetară reprezintă suma repartizată trimestrial din creditele bugetare anuale pentru efectuarea cheltuielilor prevăzute în bugetele instituțiilor publice. În limita acesteia ordonatorii principali de credite pot cere *deschiderea de credite bugetare*[2] în cursul trimestrului.

Deschiderea de credite bugetare pentru cheltuielile proprii ale ordonatorilor principali de credite finanțați din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și din bugetele fondurilor speciale, precum și pentru cheltuielile ordonatorilor subordonați se aprobă de către Ministerul Finanțelor Publice. În acest sens, ordonatorii principali de credite finanțați din bugetele menționate întocmesc o *cerere de deschidere a creditelor bugetare* pentru fiecare capitol de cheltuieli aprobat în bugetul respectiv cu defalcare pe cheltuieli curente și cheltuieli de capital. Acest document se adresează direcției generale a trezoreriei din cadrul Ministerului Finanțelor Publice care, după verificare, aprobă deschiderea

[1] *** Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003.

[2] Gh. D. Bistriceanu, C. G. Demetrescu, E. I. Macovei, Lexicon de finanțe-credit, contabilitate și informatică financiar-contabilă, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1981, p. 272.

creditelor bugetare.

Prin Ministerul Finanţelor Publice se autorizează, de asemenea, repartizarea creditelor bugetare aprobate pentru bugetul propriu al ordonatorului principal de credite şi pentru bugetele instituţiilor publice ierarhic inferioare, ai căror conducători sunt ordonatori secundari sau terţiari de credite, după caz. Aceasta înseamnă că ordonatorii principali de credite trebuie să întocmească, concomitent cu cererea de deschidere a creditelor bugetare, şi *dispoziţii bugetare pentru repartizarea creditelor* atât pentru cheltuieli proprii, cât şi pentru cheltuielile instituţiilor aflate în subordine (ordonatori secundari şi terţiari de credite) pe care le prezintă, de asemenea, direcţiei generale a trezoreriei din cadrul Ministerului Finanţelor Publice. Dispoziţiile bugetare se verifică de către această direcţie, iar după aprobare un exemplar din dispoziţiile bugetare de repartizare a creditelor ajunge, prin direcţia judeţeană de trezorerie, la trezoreria municipală sau orăşenească unde instituţia publică respectivă îşi are deschise conturile.

Aprobarea comunicată ordonatorilor principali de credite, finanţaţi din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat sau din bugetele fondurilor speciale, după caz, de către Ministerul Finanţelor Publice, prin trezoreria statului, în limita căreia se pot folosi creditele bugetare pentru realizarea acţiunilor prevăzute în bugetele proprii şi în bugetele instituţiilor pe care le conduc este cunoscută, aşadar, sub denumirea de *deschidere de credite bugetare*. Această aprobare este necesară, întrucât creditele bugetare stabilite prin bugetele menţionate pot fi folosite, la cererea ordonatorilor principali de credite, numai după deschiderea şi repartizarea creditelor bugetare de către Ministerul Finanţelor Publice.

Creditele bugetare deschise pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare reprezintă sumele maxime în limita cărora ordonatorii de credite pot angaja şi efectua cheltuieli. *Deschiderea creditelor bugetare prin trezorerii declanşează practic procesul de folosire a acestora* pentru realizarea activităţilor aprobate.

Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice prevede că aprobarea deschiderii de credite se face în limita creditelor bugetare şi potrivit destinaţiilor aprobate pe capitole, subcapitole, titluri de cheltuieli sau pe alte subdiviziuni ale clasificaţiei bugetare, după caz, în raport cu gradul de folosire a fondurilor puse la dispoziţie anterior, cu respectarea dispoziţiilor legale care reglementează efectuarea cheltuielilor respective, precum şi în funcţie de gradul de încasare a veni-

turilor bugetare şi de posibilităţile de finanţare a deficitului bugetar.

Operaţiunea prin care ordonatorii principali de credite repartizează creditele bugetare pe unităţile ierarhic inferioare, în raport cu sarcinile acestora, poartă, prin urmare, denumirea de *repartizări de credite bugetare*. În vederea menţinerii echilibrului bugetar, Guvernul poate aproba lunar, până la finele lunii în curs pentru luna următoare, limite lunare de cheltuieli, în funcţie de estimarea încasării veniturilor bugetare, în cadrul cărora ordonatorii principali de credite deschid şi repartizează credite bugetare pentru bugetul propriu şi pentru bugetele instituţiilor publice subordonate.

În cazul *bugetelor locale*, deschiderea de credite bugetare semnifică aprobarea comunicată trezoreriei statului de către ordonatorul principal de credite (primarul comunei, oraşului, municipiului etc.), în limita căreia se pot efectua repartizări de credite bugetare şi plăţi de casă din aceste bugete. Autorizarea deschiderii de credite se face în limita sumelor aprobate prin bugetele locale, potrivit destinaţiei stabilite şi cu respectarea dispoziţiilor legale care reglementează efectuarea cheltuielilor respective.

Pentru transferurile de la bugetul de stat sau de la alte bugete către bugetele locale, în cadrul limitelor prevăzute în aceste bugete, deschiderile de credite se efectuează de către:

a) Ministerul Finanţelor Publice, prin direcţiile generale ale finanţelor publice, pentru transferurile de la bugetul de stat către bugetele locale pentru investiţii finanţate din împrumuturi externe la a căror realizare contribuie şi Guvernul, potrivit legii, la cererea ordonatorilor principali de credite ai bugetelor locale, în funcţie de necesităţile execuţiei bugetare, cu respectarea destinaţiei;

b) ceilalţi ordonatori principali de credite, pentru transferurile din bugetul de stat, prin bugetele unor ordonatori principali de credite ai acestuia, precum şi din alte bugete către bugetele locale pentru finanţarea unor programe de dezvoltare sau sociale, de interes naţional, judeţean sau local.

1.4.7. Transferul de credite bugetare

Trecerea unor credite bugetare de la un ordonator principal de credite la altul sau în cadrul aceluiaşi ordonator principal de credite semnifică *transferul de credite bugetare*. Aceasta este consecinţa trecerii de instituţii, acţiuni sau

sarcini, în timpul exercițiului bugetar, pe baza dispozițiilor legale, de la un ordonator principal de credite la altul sau în cadrul aceluiași ordonator de credite. În situațiile acestea, Ministerul Finanțelor Publice este autorizat să introducă modificările corespunzătoare în bugetele acestora și în structura bugetului de stat, fără afectarea echilibrului bugetar și a fondului de rezervă bugetară la dispoziția Guvernului.

Ministerul Finanțelor Publice are dreptul să introducă modificări în volumul și în structura bugetului de stat și în situațiile în care, în timpul exercițiului bugetar, pe baza dispozițiilor legale, au loc treceri de instituții, acțiuni sau sarcini în finanțarea autorităților administrației publice locale. Consiliile locale, județene și Consiliul General al Municipiului București, după caz, sunt autoritățile publice care vor aproba modificările respective intervenite în structura bugetelor proprii și ale instituțiilor publice subordonate.

1.4.8. Blocarea, reconstituirea și retragerea creditelor bugetare

Operațiunea prin care se sistează utilizarea creditului bugetar este cunoscută sub denumirea de *blocarea creditului bugetar*. Prin legea bugetară anuală se poate bloca o parte din creditele bugetare aprobate ordonatorilor principali de credite, în vederea menținerii echilibrului bugetar aprobat și pentru cheltuirea cu eficiență a fondurilor publice.

Ordonatorii de credite bugetare au obligația să încheie contracte cu antreprenorii, constructorii și cu furnizorii de bunuri sau de servicii pentru activitatea anului bugetar respectiv numai în limita creditelor bugetare asupra cărora nu acționează măsura blocării. Sumele blocate pot fi angajate și utilizate de către ordonatorii principali de credite numai după deblocarea acestora în funcție de realizarea veniturilor bugetului de stat și de asigurarea finanțării externe a deficitului bugetar, pe baza cererilor justificative ale ordonatorilor principali de credite, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

Sub denumirea de *credite bugetare reconstituite* sunt cunoscute creditele bugetare necheltuite într-un trimestru, dar care sunt necesare pentru îndeplinirea acțiunii în trimestrul următor, împreună cu alocația aferentă trimestrului curent, care se pot utiliza pentru realizarea acțiunilor social-culturale, economice etc. programate. Reconstituirea creditelor bugetare poate avea loc nu-

mai în timpul aceluiaşi an calendaristic şi se aprobă, la cererea justificată a ordonatorilor de credite, de către: a) Ministerul Finanţelor Publice, pentru unităţile finanţate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi din bugetele fondurilor speciale; b) consiliile locale sau judeţene, după caz, pentru unităţile finanţate din bugetele locale, cu avizul direcţiilor generale ale finanţelor publice.

Acţiunea prin care ordonatorii principali de credite dispun retragerea, parţială sau totală, a creditelor bugetare deschise şi neutilizate din conturile proprii sau din cele ale instituţiilor subordonate poartă denumirea de *retragere de credite bugetare*. Aceasta are loc numai în cazuri temeinic justificate, cu avizul Ministerului Finanţelor Publice, *anterior datei de 25 a fiecărei luni*.

1.4.9. Anularea creditelor bugetare

Întrucât acordarea creditelor bugetare se face potrivit destinaţiilor aprobate, menţinerea acestora de către ordonatorii de credite nu se justifică dacă situaţia pentru care s-au prevăzut asemenea credite s-a schimbat. De aceea, ordonatorii principali de credite au obligaţia de a analiza lunar necesitatea menţinerii unor credite bugetare pentru care, în baza unor dispoziţii legale sau din alte cauze, sarcinile au fost desfiinţate sau amânate, şi de a propune Ministerului Finanţelor Publice *anularea creditelor* respective. Termenul limită pentru transmiterea unor asemenea propuneri de către ordonatorii principali de credite, pentru ultima lună a anului bugetar, este de *10 decembrie*.

Ministerul Finanţelor Publice are dreptul să anuleze creditele bugetare nu numai la cererea ordonatorilor principali de credite. Autoritatea publică menţionată poate şi din proprie iniţiativă să blocheze sau să reducă utilizarea unor credite bugetare constatate ca fiind fără temei legal sau fără justificare în bugetele ordonatorilor principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale şi ai bugetelor instituţiilor publice autonome. Cu creditele bugetare anulate sau reduse la ordonatorii principali de credite, finanţaţi de la bugetul de stat, se majorează fondul de rezervă bugetară la dispoziţia Guvernului prevăzut în acest buget.

Şi ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale „au obligaţia de a analiza lunar necesitatea menţinerii unor credite bugetare pentru care, în baza

unor dispoziții legale ori din alte cauze, sarcinile au fost desființate sau amânate și de a propune consiliilor locale, județene sau Consiliului General al Municipiului București, după caz, anularea creditelor respective. Pentru ultima lună a anului bugetar, termenul limită pentru transmiterea unor asemenea propuneri de către ordonatorii principali de credite este, de asemenea, *10 decembrie*. Cu creditele bugetare anulate se majorează fondul de rezervă bugetară la dispoziția consiliului local, județean sau a Consiliului General al Municipiului București, după caz"[1].

1.4.10. Angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor

Procedura utilizării creditelor bugetare și deci a efectuării cheltuielilor prevăzute în bugetele proprii ale ministerelor, celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, autorităților administrative autonome centrale și ale altor instituții publice finanțate din bugetele prevăzute de Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, din bugetele locale sau din alte bugete, după caz, este *complexă*. Aceasta cuprinde „reguli precise pentru fiecare din etapele pe care le parcurge o cheltuială publică, și anume: angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata"[2].

Instituțiile publice, indiferent de subordonare și de modul de finanțare a cheltuielilor, au obligația să respecte *procedurile privind parcurgerea celor 4 faze ale execuției bugetare a cheltuielilor*[3]. Organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale reprezintă *alte* obligații ale instituțiilor publice.

Execuția bugetului de stat și a altor bugete prevăzute de Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice se bazează pe principiul separării atribuțiilor persoanelor care au calitatea de ordonator de credite de îndatoririle celor care au titlul de contabil. Pe acest principiu se bazează și execuția bugetară la orașe, municipii, sectoare ale municipiului București, județe și la municipiul

---

[1] *** Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003.

[2] I. Văcărel (coordonator), Op. cit., p. 371.

[3] *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002 pentru aprobarea normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale, Monitorul Oficial al României, nr. 37/23.01.2003.

Bucureşti. Persoana care poartă denumirea de contabil verifică documentele justificative, întocmeşte instrumentele de plată a cheltuielilor efectuate pe seama fondurilor publice şi execută alte operaţiuni.

Ordonatorii de credite ai bugetelor prevăzute de Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice şi de Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale sunt autorizaţi să angajeze, să lichideze şi să ordonanţeze cheltuieli pe parcursul exerciţiului bugetar în limita creditelor bugetare aprobate. Plata cheltuielilor este asigurată de şeful compartimentului financiar-contabil în limita fondurilor disponibile. Acesta răspunde şi de activitatea de încasare a veniturilor.

La comune şi la instituţiile publice la care compartimentul financiar-contabil are un număr de personal mai mic de 5 angajaţi, plata cheltuielilor se realizează de către ordonatorul de credite şi de persoana împuternicită cu atribuţii financiar-contabile. Operaţiunea se efectuează în condiţiile respectării de către aceştia a normelor metodologice privind organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale.

Operaţiunile specifice angajării, lichidării şi ordonanţării cheltuielilor sunt în competenţa ordonatorilor de credite şi se efectuează pe baza propunerilor compartimentelor de specialitate ale instituţiilor publice. Ei pot delega această calitate înlocuitorilor de drept, secretarilor generali sau altor persoane împuternicite în acest scop.

Actele de delegare a atribuţiilor desemnează persoanele din cadrul instituţiilor publice împuternicite să semneze pentru şi în numele ordonatorilor de credite. În aceste acte se specifică limitele şi condiţiile delegării, respectiv atribuţiile persoanelor delegate să semneze documentele de angajare, lichidare şi ordonanţare a cheltuielilor, precum şi subdiviziunile clasificaţiei bugetului aprobat pentru care au fost împuternicite să efectueze aceste operaţiuni şi termenul de valabilitate a împuternicirii.

Însoţite de specimenele de semnături ale persoanelor care au fost împuternicite, actele de delegare se comunică persoanelor împuternicite, conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil), care nu poate efectua nici o plată ordonanţată de o persoană ce nu a fost împuternicită în acest sens, şi persoanei împuternicite să exercite controlul financiar preventiv. Persoanelor men-

ționate li se comunică și actele de încetare a delegării.

Angajarea cheltuielilor este o fază în procesul execuției bugetare și reprezintă orice act juridic din care rezultă sau ar putea rezulta o obligație a unei instituții publice de a plăti o sumă de bani unui terț. Dispoziția legală de a se plăti o indemnizație, contractul de cumpărare a unor materiale, contractul de angajare a unor lucrări de reparații a clădirilor, acceptarea unei oferte de livrare a unor produse necesare instituției publice etc. reprezintă forme diferite în care poate să apară angajarea cheltuielilor.

Ca etapă pe care o parcurge o cheltuială publică, angajarea cheltuielilor „este deci consecința deciziei luate în mod deliberat de un organ al administrației de stat"[1]. Există însă și situații în care angajarea cheltuielilor se produce datorită unor decizii ale autorităților legislative, precum: majorarea indemnizațiilor pentru persoanele care ocupă funcții de demnitate publică, a salariilor persoanelor angajate pe bază de contract individual de muncă în sectorul bugetar și a remunerațiilor funcționarilor publici, creșterea pensiilor etc., sau ca urmare a unor cauze de forță majoră.

În această etapă procedurală, actele normative în vigoare prevăd că ordonatorii de credite au obligația de a angaja și de a utiliza credite bugetare numai în limita prevederilor și potrivit destinațiilor aprobate pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituțiilor publice. Angajarea este etapa cea mai importantă în efectuarea unei cheltuieli, de care depinde încadrarea acesteia în limitele creditelor bugetare aprobate.

Înainte de a angaja și de a utiliza creditele bugetare, ordonatorii de credite trebuie să se asigure că orice măsură luată pentru producerea unei cheltuieli respectă principiile unei bune gestiuni financiare, ale unui management financiar sănătos, în special ale economiei și eficienței cheltuielilor. În acest scop, utilizarea creditelor bugetare trebuie să fie precedată de o evaluare care să asigure faptul că rezultatele obținute sunt corespunzătoare resurselor utilizate.

Potrivit dispozițiilor legale, angajarea și ordonanțarea cheltuielilor se efectuează numai cu viza prealabilă de control financiar preventiv propriu. La instituțiile publice la care operațiunile sunt supuse controlului financiar preventiv delegat, aceste faze ale execuției bugetare a cheltuielilor se efectuează

[1] I. Văcărel (coordonator), Op. cit., p. 371.

şi cu viza prealabilă a controlorului delegat, conform legislaţiei în vigoare.

Angajarea cheltuielilor se face în tot cursul exerciţiului bugetar, astfel încât să existe certitudinea că bunurile şi serviciile care fac obiectul angajamentelor vor fi livrate, respectiv prestate, şi se vor plăti în acel exerciţiu bugetar. Ordonatorii de credite nu pot angaja cheltuieli într-o perioadă în care se ştie că bunul, lucrarea sau serviciul nu vor putea fi recepţionate, executate şi plătite *până la data de 31 decembrie* a exerciţiului bugetar curent, respectiv ultima zi de plată prevăzută în programul calendaristic pentru derularea principalelor operaţiuni de încheiere a exerciţiului bugetar, cu excepţia acţiunilor multianuale[1].

În situaţia în care, din motive obiective, angajamentele legale de cheltuieli nu pot fi plătite până la finele anului, acestea se vor achita din creditele bugetare ale exerciţiului bugetar următor. Ordonatorilor de credite li se interzice să ia cu bună ştiinţă măsuri care au ca obiect angajarea de cheltuieli peste sumele aprobate în buget, la partea de cheltuieli, cu excepţia angajamentelor multianuale efectuate în condiţiile legii.

Dacă se constată că o cheltuială este reală, certă şi exigibilă, înseamnă că aceasta este lichidă. **Lichidarea cheltuielilor** este o fază în procesul execuţiei bugetare în care se verifică existenţa angajamentelor, se determină sau se controlează realitatea sumei datorate, se examinează condiţiile de exigibilitate ale angajamentului legal pe baza documentelor justificative care să ateste operaţiunile respective.

Verificarea existenţei obligaţiei de plată se realizează la nivelul fiecărui compartiment funcţional prin controlul documentelor justificative din care să rezulte pretenţia furnizorului, creditorului, antreprenorului, precum şi realitatea „serviciului efectuat" (bunurile au fost livrate, lucrările executate şi serviciile prestate sau, după caz, existenţa unui titlu care să justifice plata, cum ar fi: titlu executoriu, acord de împrumut, acord de grant etc.). Salariile şi indemnizaţiile vor fi lichidate în baza statelor de plată colective, întocmite de compartimentul de specialitate, cu excepţia cazurilor în care este necesară lichidarea individuală.

---

[1] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1792/2002 pentru aprobarea normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice, precum şi organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale, Monitorul Oficial al României, nr. 37/23.01.2003.

Documentele care atestă bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate sunt *factura fiscală* (cod 14-4-10/A) ori *factura* (cod 14-4-10/A) cuprinse în anexa nr. 1A „Catalogul formularelor tipizate, comune pe economie, cu regim special de tipărire, înscriere şi numerotare, privind activitatea financiară şi contabilă" la Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi a normelor metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora, sau alte formulare ori documente cu regim special, aprobate potrivit legii. Determinarea sau verificarea existenţei sumei datorate furnizorului sau creditorului se efectuează de către persoana împuternicită de către ordonatorul de credite, pe baza datelor înscrise în factură şi a documentelor întocmite de comisia de recepţie constituită potrivit legii (*proces-verbal de recepţie* – cod 14-2-5, în cazul activelor fixe, *nota de recepţie şi constatare de diferenţe* – cod 14-3-1/A, în situaţia bunurilor materiale, altele decât activele fixe).

Actele care atestă bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate sau din care reies obligaţii de plată certe se vizează pentru *„bun de plată"* de ordonatorul de credite sau de persoana delegată cu aceste atribuţii, prin care se confirmă că: bunurile furnizate au fost recepţionate, cu specificarea datei şi a locului primirii; lucrările au fost executate şi serviciile prestate; bunurile furnizate au fost înregistrate în gestiune şi în contabilitate, cu specificarea gestiunii şi a notei contabile de înregistrare; condiţiile cu privire la legalitatea efectuării rambursărilor de rate sau a plăţilor de dobânzi la credite ori împrumuturi contractate/garantate sunt îndeplinite; alte condiţii prevăzute de lege sunt îndeplinite. Prin acordarea semnăturii şi a menţiunii *„bun de plată"* pe factură, se atestă că serviciul a fost efectuat în mod corespunzător de către furnizor şi că toate poziţiile din factură au fost verificate.

Condiţiile de exigibilitate a obligaţiei se verifică pe baza datelor cuprinse în angajamentele legale, care trebuie să cuprindă şi date cu privire la termenele de plată a acesteia. Persoana împuternicită din fiecare compartiment funcţional să efectueze lichidarea cheltuielilor verifică personal documentele justificative şi confirmă pe propria răspundere că această verificare a fost realizată, prin aplicarea ştampilei şi a semnăturii. Documentele care atestă parcurgerea fazei de lichidare a cheltuielilor se înaintează la compartimentul financiar-con-

tabil şi stau la baza înregistrării în contabilitatea patrimonială a instituţiei publice a serviciului efectuat de terţii creditori şi a obligaţiei de plată faţă de aceştia.

Ordonanţarea cheltuielilor este faza în procesul execuţiei bugetare în care se confirmă că livrările de bunuri ori de servicii au fost efectuate sau alte creanţe au fost verificate şi că plata către furnizor, creditor, antreprenor poate fi realizată. Şefii de compartimente sau persoana desemnată de ordonatorul de credite confirmă că există o obligaţie certă şi o sumă datorată, exigibilă la o anumită dată. În acest caz ordonatorul de credite bugetare poate emite *ordonanţarea de plată"* pentru efectuarea plăţii.

Primele trei faze ale procesului execuţiei bugetare a cheltuielilor se realizează în cadrul instituţiei publice. Răspunderea pentru angajarea, lichidarea şi ordonanţarea cheltuielilor îi revine ordonatorului de credite bugetare sau persoanelor împuternicite să exercite această calitate prin delegare, potrivit legii.

Faza finală a execuţiei bugetare prin care instituţia publică este eliberată de obligaţiile sale faţă de terţii-creditori poartă denumirea de **plata cheltuielilor**. Această operaţiune se efectuează de persoanele autorizate, în limita creditelor bugetare şi potrivit destinaţiilor aprobate în condiţiile dispoziţiilor legale, prin unităţile de trezorerie şi contabilitate publică la care instituţiile publice îşi au conturile deschise, cu excepţia plăţilor în valută care se efectuează prin bănci comerciale sau a altor plăţi prevăzute de lege să se facă prin aceste entităţi.

1.4.11. Venituri bugetare cu şi fără debite

Sumele calculate de organele financiare ca fiind datorate bugetului de stat, bugetelor locale sau altor bugete de către contribuabilii care sunt debitaţi nominal în evidenţa organelor fiscale ce urmăresc încasarea lor poartă denumirea de *venituri bugetare cu debite*. Contribuabilii respectivi se mai numesc şi *contribuabili cu debite*, deoarece li s-a stabilit în prealabil suma obligaţiilor de plată în registrele fiscale. Sumele încasate din debitele fixate în prealabil şi evidenţiate în registrele fiscale sunt cunoscute sub denumirea de *încasări cu debite*.

Impozitele, contribuţiile, taxele etc. care se încasează fără stabilirea o-

bligației fiscale a fiecărui contribuabil de către organele financiare și deci fără să se evidențieze în registrele fiscale sunt denumite *venituri bugetare fără debite*. Unitățile patrimoniale și persoanele fizice cărora nu li s-a fixat anticipat sumele datorate bugetului poartă denumirea de *contribuabili fără debite*. Sumele încasate prin virarea lor direct la bugete de către plătitori, fără a fi calculate și evidențiate în prealabil de către organele financiare, se numesc *încasări fără debite*.

1.4.12. Rămășițe de încasat, sume achitate în plus și încasări nete

Ceea ce a rămas de încasat la sfârșitul anului bugetar de la contribuabilii cu debite reprezintă *rămășițe de încasat* din veniturile exercițiului bugetar închis. Acestea se determină ca diferență între debitele stabilite și cele încasate. Pentru nerespectarea termenului de plată a sumelor datorate bugetelor se calculează și se încasează *majorări de întârziere* potrivit legii. Încasarea la bugete a sumelor datorate și neachitate la termen se face potrivit legislației privind urmărirea și executarea veniturilor bugetare.

Sumele virate în plus de către diferiți contribuabili în contul impozitelor, taxelor și contribuțiilor de orice natură reprezintă *sume achitate în plus*. Acestea se compensează cu obligațiile neachitate în termen din anul fiscal curent sau se rețin în contul unor viitoare impozite, taxe și contribuții similare datorate de contribuabili.

În execuția părții de venituri a bugetului pot să apară și *sume încasate eronat*, care trebuie restituite. Diferența dintre sumele încasate și cele restituite poartă denumirea de *încasări nete*.

1.4.13. Execuția de casă bugetară

Complexul de operațiuni care se referă la încasarea veniturilor bugetare și la plata cheltuielilor bugetare poartă denumirea de *execuția de casă a bugetului*. Principiile care stau la baza execuției de casă a bugetului sunt următoarele:

a) delimitarea atribuțiilor persoanelor care dispun de utilizarea resurselor financiare de îndatoririle celor care execută încasarea, păstrarea și eliberarea acestora. Acest principiu înlesnește exercitarea controlului asupra respectării dis-

ciplinei financiare în domeniul veniturilor şi cheltuielilor bugetare;

b) unitatea de casă. Potrivit acestui principiu, veniturile fiecărui buget sunt concentrate în întregime în cont la organul de casă respectiv, de unde se eliberează apoi mijloacele financiare necesare pentru plata cheltuielilor, fiind interzisă efectuarea de plăţi direct din veniturile bugetare încasate. Unitatea de casă asigură efectuarea cheltuielilor în conformitate cu prevederile bugetare şi nu în funcţie de locul şi de termenele de încasare a veniturilor.

Execuţia de casă a bugetelor prevăzute de Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice se realizează prin *trezoreria statului* pe baza normelor metodologice emise de Ministerul Finanţelor Publice. Fiind concepută ca o instituţie financiară prin care sectorul public îşi efectuează operaţiunile de încasări şi plăţi, trezoreria statului cuprinde o trezorerie centrală organizată în cadrul Ministerului Finanţelor Publice şi o pluralitate de trezorerii înfiinţate în cadrul direcţiilor generale ale finanţelor publice judeţene, administraţiilor finanţelor publice municipale, orăşeneşti, comunale etc. În vederea funcţionării sale, trezoreria statului dispune de un buget propriu care se întocmeşte anual de către Ministerul Finanţelor Publice şi se prezintă spre aprobare Guvernului odată cu propunerile pentru proiectul bugetului de stat. Bugetul trezoreriei statului se aprobă prin hotărâre de Guvern.

Serviciul de trezorerie asigură[1]:

a) deschiderea, pe seama ordonatorilor de credite, de conturi distincte atât pentru creditele deschise şi repartizate, cât şi pentru cheltuielile efectuate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetele locale, precum şi de conturi de disponibilităţi din care se pot efectua plăţi;

b) încasarea veniturilor bugetare în conturi de venituri deschise pe bugete, ordonatori de credite şi pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare;

c) efectuarea plăţilor (dispuse de persoanele autorizate ale instituţiilor publice de interes naţional, în limita creditelor bugetare şi a destinaţiilor aprobate potrivit dispoziţiilor legale) în conturi de cheltuieli deschise pe bugete, ordonatori de credite şi pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare;

d) reflectarea, în conturi distincte, a împrumuturilor interne şi externe pri-

---

[1] ** Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002.

mite pentru finanțarea deficitelor bugetare, inclusiv efectuarea operațiunilor privind rambursarea ratelor la scadență și plata dobânzilor, comisioanelor, spezelor și a altor costuri aferente;

e) realizarea altor operațiuni financiare în contul autorităților administrației publice centrale.

Prin trezoreria statului se pot efectua și următoarele operațiuni:

a) păstrarea disponibilităților reprezentând fonduri externe nerambursabile sau contravaloarea în lei a acestora, primite pe bază de acorduri și înțelegeri guvernamentale și de la organisme internaționale, și utilizarea lor conform bugetelor aprobate ori folosirea acestora pe bază de hotărâri ale Guvernului, potrivit destinațiilor stabilite de donatori sau pentru cheltuieli de capital în sectoarele publice și economice, după caz;

b) efectuarea de plasamente financiare din disponibilitățile aflate în contul curent general al trezoreriei statului prin Banca Națională a României;

c) reflectarea depozitelor atrase de la instituțiile financiare și de la persoanele fizice;

d) alte operațiuni financiare prevăzute de lege.

Execuția de casă a bugetelor prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale se efectuează tot prin unitățile teritoriale ale trezoreriei statului, evidențiindu-se în conturi distincte următoarele: veniturile bugetare încasate pe structura clasificației bugetare; executarea plăților dispuse de persoanele autorizate ale instituțiilor publice, în limita creditelor bugetare și a destinațiilor aprobate potrivit dispozițiilor legale; efectuarea operațiunilor de încasări și plăți privind datoria publică internă și externă rezultată din împrumuturi contractate sau garantate de stat, precum și din cele contractate ori garantate de autoritățile administrației publice locale, inclusiv a celor privind rambursarea ratelor la scadență și plata dobânzilor, comisioanelor, spezelor și altor costuri aferente; executarea altor operațiuni financiare în contul autorităților administrației publice locale; păstrarea disponibilităților reprezentând fonduri externe nerambursabile sau contravaloarea în lei a acestora, primite pe bază de acorduri și înțelegeri guvernamentale și de la organisme internaționale, și utilizarea acestora potrivit bugetelor aprobate; alte operațiuni financiare prevăzute de lege.

Pentru împrumuturile contractate, altele decât cele din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului, autorităţile administraţiei publice locale îşi pot deschide conturi la societăţi comerciale bancare, în vederea derulării acestora. Alocarea sumelor defalcate din unele venituri ale bugetului de stat se efectuează lunar de către direcţiile generale ale finanţelor publice pe baza fundamentărilor prezentate de ordonatorii principali de credite.

Legea interzice instituţiilor publice de interes naţional, ca şi celor locale, să efectueze operaţiunile de încasări şi plăţi prin băncile comerciale. Încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aprobate prin bugetele instituţiilor şi serviciilor publice, indiferent de sistemul de finanţare şi de subordonare, precum şi prin cele ale activităţilor care funcţionează pe lângă unele instituţii publice finanţate integral din venituri proprii, se efectuează, de asemenea, prin unităţile teritoriale ale trezoreriei statului în a căror rază îşi au sediul şi unde au deschise conturile de venituri, de cheltuieli şi de disponibilităţi.

La încheierea exerciţiului financiar, în contabilitatea trezoreriei statului se procedează la încheierea execuţiei bugetare potrivit normelor metodologice emise de Ministerul Finanţelor Publice, după cum urmează: a) încheierea execuţiei bugetului de stat se efectuează de către unităţile teritoriale ale trezoreriei statului; b) încheierea execuţiei bugetului asigurărilor sociale de stat se efectuează de către unităţile Ministerului Muncii, Familiei şi Egalităţii de Şanse; c) încheierea execuţiei bugetelor locale se efectuează de către ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale. Ministerul Finanţelor Publice întocmeşte trimestrial şi anual bilanţul general al trezoreriei statului în structura stabilită de acesta, care se aprobă în condiţiile legii[1].

1.4.14. Conturile de execuţie bugetară

Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, prevede obligativitatea instituţiilor publice de a întocmi situaţii financiare trimestriale şi anuale, care se compun din *bilanţ, cont de execuţie bugetară* şi *anexe*. Modul de execuţie a bugetului de venituri şi cheltuieli al instituţiei publice rezultă din documentul care poartă denumirea de *cont de execuţie bugetară*. Acesta cuprinde toate opera-

[1] ** Legea nr. 259/19 iulie 2007 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, Monitorul Oficial al României, nr. 506/27.07.2007.

țiunile financiare din timpul exercițiului financiar cu privire la veniturile încasate și la plățile efectuate, în structura în ca-re a fost aprobat bugetul, și trebuie să conțină:

a) informații privind *veniturile*: prevederi bugetare inițiale; prevederi bugetare definitive; drepturi constatate; încasări realizate; drepturi constatate de încasat;

b) informații privind *cheltuielile*: credite bugetare inițiale; credite bugetare definitive; angajamente bugetare; angajamente legale; plăți efectuate; angajamente legale de plătit; cheltuieli efective (costuri, consumuri de resurse);

c) informații privind *rezultatul execuției bugetare* (încasări realizate minus plăți efectuate).

Contul de execuție bugetară se întocmește de către persoanele care lucrează în compartimentul financiar-contabil pe baza datelor preluate din rulajele debitoare și creditoare ale conturilor de disponibil, care trebuie să corespundă cu cele din conturile deschise în trezorerie sau la bănci, după caz. Contabilitatea publică oferă datele necesare și pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat, a conturilor anuale de execuție ale bugetelor fondurilor speciale, precum și a conturilor anuale de execuție ale bugetelor locale.

Prin votarea bugetului de stat și a bugetului asigurărilor sociale de stat de către Parlament, această autoritate publică autorizează Guvernul să perceapă unele venituri și să efectueze anumite cheltuieli. La rândul său, Guvernul răspunde de realizarea prevederilor din cele două bugete publice. Totodată, Guvernul este obligat de lege să prezinte Parlamentului *contul general anual de execuție a bugetului de stat* și *contul anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat* în vederea cunoașterii modului în care a fost efectuată execuția celor două bugete. Procesul de elaborare a conturilor anuale de execuție este laborios și îndelungat.

Ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat etc. au obligația de a întocmi și prezenta Ministerului Finanțelor Publice situații financiare trimestriale și anuale, în condițiile și la termenele stabilite de către această autoritate publică. Pe baza situațiilor financiare depuse de către ordonatorii principali de credite, a conturilor privind execuția de

casă a bugetului de stat, a bugetului asigurărilor sociale de stat şi a bugetelor fondurilor speciale, înaintate de organele care, potrivit legii, au această sarcină, şi în urma verificării şi analizării acestora, Ministerul Finanţelor Publice elaborează *contul general anual de execuţie a bugetului de stat*, respectiv *contul anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat*, pe care le prezintă Guvernului. Contul general anual de execuţie a bugetului de stat şi contul anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat au ca anexe conturile anuale de execuţie a bugetelor fondurilor speciale şi a bugetelor ordonatorilor principali de credite, inclusiv anexele la acestea.

Pentru a se putea urmări sistematic execuţia bugetară, legea prevede obligaţia întocmirii contului general anual de execuţie a bugetului de stat, contului anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat şi a conturilor anuale de execuţie ale bugetelor fondurilor speciale în structura în care bugetele au fost aprobate de Parlament. Conturile de execuţie menţionate trebuie să cuprindă ca anexe conturile anuale de execuţie a bugetelor ordonatorilor principali de credite, inclusiv anexele acestora.

Mai mult decât atât. Ministerul Finanţelor Publice întocmeşte anual şi *bilanţul instituţiilor publice*. În structura stabilită de către acest minister, bilanţul anual al instituţiilor publice se prezintă Guvernului spre adoptare odată cu contul general anual de execuţie a bugetului de stat.

Guvernul examinează şi prezintă spre analiză şi adoptare Parlamentului contul general anual de execuţie a bugetului de stat, contul anual de execuţie a bugetului asigurărilor sociale de stat şi celelalte conturi anuale de execuţie, *până la data de 1 iulie a anului următor celui de execuţie*. Conturile anuale de execuţie a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale şi ale ordonatorilor de credite, inclusiv anexele acestora vor conţine:

a) informaţii privind *veniturile*: prevederi bugetare iniţiale; prevederi bugetare definitive; drepturi constatate; încasări realizate; drepturi constatate de încasat;

b) informaţii privind *cheltuielile*: credite bugetare iniţiale; credite bugetare definitive; angajamente bugetare; angajamente legale; plăţi efectuate; angajamente legale de plătit; cheltuieli efective (costuri, consumuri de resurse);

c) informații privind *rezultatul execuției bugetare* (încasări realizate minus plăți efectuate).

Contul general anual de execuție a bugetului de stat, contul anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat și celelalte conturi anuale de execuție se aprobă prin lege odată cu adoptarea bugetului de stat și a bugetului asigurărilor sociale de stat pentru anul următor celui în curs. Prin votul legilor privind contul anual de execuție (*legea privind contul general anual de execuție a bugetului de stat* și *legea privind contul anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat*), autoritatea executivă este *descărcată de gestiunea financiară a anului bugetar încheiat*.

Aceste conturi sunt înaintate apoi Curții de Conturi și supuse controlului său. Curtea de Conturi prezintă Parlamentului un *raport public anual* care furnizează autorității legislative informații concrete privind execuția conturilor publice menționate.

Contul anual de execuție a bugetului evidențiază *situația de echilibru bugetar*, de *excedent bugetar* sau de *deficit bugetar*, după caz. Egalitatea dintre cheltuielile și veniturile bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale etc. semnifică *echilibrul bugetar*. Guvernul examinează periodic execuția bugetară și stabilește măsuri pentru menținerea sau îmbunătățirea echilibrului bugetar, după caz.

Excedentul bugetar reprezintă acea parte a veniturilor bugetare care depășește cheltuielile bugetare într-un an bugetar. Excedentul bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetelor fondurilor speciale se stabilește ca diferență între veniturile încasate și plățile efectuate până la încheierea exercițiului bugetar.

Cu excedentele definitive rezultate după încheierea exercițiului bugetar și cu alte surse prevăzute de lege se diminuează deficitele din anii precedenți, respectiv și datoria publică în situația bugetului de stat. Creșterea excedentului bugetar și preponderența lui pe termen lung favorizează nerecurgerea la împrumuturi sau diminuarea datoriei publice.

Acea parte a cheltuielilor bugetare care depășește veniturile bugetare este cunoscută sub denumirea de *deficit bugetar*. Dimensiunile mari ale deficitului bugetar au urmări nefavorabile, determinând creșterea datoriei publice.

Excedentele rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și din subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și din bugetele fondurilor speciale, după caz, se regularizează la sfârșitul anului bugetar cu bugetul din care sunt finanțate, în limita sumelor primite de la acesta. În schimb, excedentele anuale reieșite din execuția bugetelor instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii se reportează în anul următor[1].

Art. 67 din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice prevede că Guvernul poate aproba înființarea de *activități finanțate integral din venituri proprii pe lângă unele instituții publice*, finanțate integral din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz. Excedentele anuale rezultate din execuția bugetelor de venituri și cheltuieli[2] ale activităților finanțate integral din venituri proprii se reportează, de asemenea, în anul următor.

Și ordonatorii principali de credite ai bugetelor prevăzute de Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale întocmesc *trimestrial și anual situații financiare asupra execuției bugetare*, care se depun la direcțiile generale ale finanțelor publice. După verificarea lor, aceste structuri organizatorice întocmesc și depun la Ministerul Finanțelor Publice situații financiare centralizate privind execuția bugetelor prevăzute de ordonanța de urgență menționată, la termenele și potrivit normelor stabilite de această entitate publică.

În art. 53 alin. (3) din această ordonanță se arată că ordonatorii de credite au obligația să întocmească și să anexeze la situațiile financiare anuale *rapoarte anuale de performanță*, în care să prezinte, pe fiecare program, obiectivele, rezultatele preconizate și cele obținute, indicatorii și costurile asociate, precum și situații privind angajamentele legale. Situațiile financiare anuale, inclusiv anexele la acestea, se prezintă de către ordonatorii principali de credite spre aprobare consiliilor locale, județene și Consiliului General al Municipiului București, du-

---

[1]*.* Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002.

[2]***Bugetul de venituri și cheltuieli pentru activitățile finanțate integral din venituri proprii*** se întocmește odată cu bugetul instituției publice de care aparțin și se aprobă odată cu bugetul acesteia, în condițiile prevăzute de lege. Atât bugetul aprobat pentru aceste activități, cât și bugetele aprobate, potrivit prevederilor legale, pentru instituțiile și serviciile publice, indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, se transmit la unitatea teritorială a trezoreriei statului.

pă caz.

Elaborarea conturilor anuale de execuţie ale bugetelor locale şi a altor bugete este, de asemenea, un proces laborios şi îndelungat. *Până la data de 31 mai a anului următor*, ordonatorii principali de credite întocmesc şi prezintă spre aprobare consiliilor locale, consiliilor judeţene şi Consiliului General al Municipiului Bucureşti, după caz, *conturile anuale de execuţie a bugetelor* prevăzute de amintita ordonanţă de urgenţă. Acestea vor cuprinde următoarele elemente[1]:

a) informaţii privind *veniturile*: prevederi bugetare iniţiale; prevederi bugetare definitive; drepturi constatate; încasări realizate; drepturi constatate de încasat;

b) informaţii privind *cheltuielile*: credite bugetare iniţiale; credite bugetare definitive; angajamente bugetare; angajamente legale; plăţi efectuate; angajamente legale de plătit; cheltuieli efective (costuri, consumuri de resurse);

c) informaţii privind *rezultatul execuţiei bugetare* (încasări realizate minus plăţi efectuate).

Sunt supuse controlului Curţii de Conturi, potrivit legii, şi conturile anuale de execuţie ale bugetelor prevăzute de Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale. Aceste documente pot evidenţia situaţia de *echilibru bugetar*, dacă veniturile încasate sunt egale cu cheltuielile efectuate într-un an bugetar, de *excedent bugetar*, când veniturile bugetare depăşesc cheltuielile bugetare, sau de *deficit bugetar*, dacă cheltuielile bugetare nu pot fi acoperite din veniturile bugetare ale anului respectiv.

Excedentul anual al bugetului local, rezultat la încheierea exerciţiului bugetar, după efectuarea regularizărilor în limita sumelor defalcate din unele venituri ale bugetului de stat prevăzute de lege, precum şi a transferurilor consolidabile din bugetul de stat sau din alte bugete, se utilizează, în ordine, pentru: a) rambursarea eventualelor împrumuturi restante, plata dobânzilor, comisioanelor, spezelor şi a altor costuri aferente acestora; b) constituirea *fondului de rulment*[2].

Referitor la excedentele rezultate din execuţia bugetelor instituţiilor publice de interes local, finanţate din venituri proprii şi din subvenţii acordate de la

---

[1] ** Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanţele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003.

[2] ***Fondul de rulment*** semnifică partea din excedentul anual curent al bugetului local, ce se constituie la nivelul fiecărei unităţi administrativ-teritoriale şi care se utilizează potrivit prevederilor legale.

bugetul local, în funcție de subordonare, acestea se regularizează la sfârşitul anului cu bugetele locale din care sunt finanțate, în limita sumelor primite de la acestea, dacă legea nu prevede altfel. În schimb, excedentele rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice de interes local finanțate integral din venituri proprii rămân la dispoziția acestora, urmând a fi folosite în anul următor cu aceeaşi destinație. Consiliile locale, județene şi Consiliul General al Municipiului Bucureşti, după caz, pot hotărî ca excedentele rezultate din execuția bugetelor instituțiilor publice subordonate, finanțate integral din venituri proprii să se preia ca venit la bugetul local, după deducerea sumelor încasate anticipat şi a obligațiilor de plată.

Art. 67 alin. (1) din Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale prevede că autoritățile deliberative ale administrației publice locale pot aproba înființarea de activități finanțate integral din venituri proprii pe lângă unele instituții publice finanțate integral din bugetele locale. Excedentele rezultate din execuția bugetelor de venituri şi cheltuieli ale activităților finanțate integral din venituri proprii se reportează în anul următor cu aceeaşi destinație sau se preiau ca venit la bugetul local, potrivit hotărârii consiliului local, județean şi Consiliului General al Municipiului Bucureşti, după caz.

1.4.15. Efectele încheierii exercițiului bugetar

Întrucât exercițiul bugetar este anual şi coincide cu anul calendaristic, *încheierea execuției bugetare* are loc la *31 decembrie a fiecărui an*. Efectele încheierii exercițiului bugetar sunt diferite cu privire la venituri şi la cheltuieli, la creditele neutilizate şi la disponibilitățile din unele fonduri, la excedentele rezultate din execuția unor bugete, precum şi la furnizori.

Efectele cu privire la venituri şi la cheltuieli sunt următoarele:

a) orice venit neîncasat până la *31 decembrie* se va încasa în contul bugetului pe anul următor;

b) orice cheltuială angajată, lichidată şi ordonanțată, în cadrul prevederilor bugetare, şi neplătită până la data de *31 decembrie*, se va plăti în contul bugetului pe anul următor.

Încetarea de fapt a utilizării creditelor bugetare deschise semnifică *închi-*

derea creditelor bugetare. Această operațiune are loc la *31 decembrie a fiecărui an*, indiferent dacă aceste credite au fost sau nu consumate. Creditele bugetare pot fi închise și în cursul anului pe baza dispozițiilor Ministerului Finanțelor Publice. Creditele bugetare neutilizate până la închiderea anului sunt anulate de drept.

Referitor la creditele bugetare aferente fondurilor externe nerambursabile[1], acestea au caracter previzional și se derulează conform acordurilor încheiate cu partenerii externi. Fondurile externe nerambursabile vor fi încasate *într-un cont distinct în afara bugetului de stat* sau *local*, după caz, și vor fi cheltuite numai în limita disponibilităților existente în acest cont și în scopul în care au fost acordate. Disponibilitățile din fondurile externe nerambursabile și cele din fondurile publice destinate cofinanțării contribuției financiare a Comunității Europene, rămase la finele exercițiului bugetar în conturile structurilor de implementare, se reportează în anul următor cu aceeași destinație.

Nu numai atât. În cazul bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetelor fondurilor speciale echilibrate prin subvenții de la bugetul de stat, excedentele rezultate din execuția acestora se regularizează la sfârșitul exercițiului bugetar cu bugetul de stat, în limita subvențiilor primite. Diferența se reportează în anul următor, cu folosirea destinației inițiale, dacă legea nu prevede altfel.

Încheierea exercițiului bugetar nu afectează drepturile furnizorilor care au livrat diverse bunuri (medicamente și materiale sanitare, materiale de întreținere, alimente și furaje etc.) ori au executat lucrări sau au prestat servicii pentru instituțiile publice. Aceste drepturi se sting prin expirarea termenului legal de prescripție.

Societatea comercială care a livrat, de exemplu, produse finite unei instituții publice, ce nu s-au achitat de către aceasta în cursul anului curent, dobândește un drept asupra unității cumpărătoare. Creanța va putea fi încasată de către unitatea economică, respectiv plătită de către entitatea publică în cadrul termenului de prescripție stabilit de lege. Sumele necesare acestor plăți se prevăd în cheltuielile bugetului anului următor.

---

[1] *** Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002.

CAPITOLUL 2

CLASIFICAȚIA INDICATORILOR PRIVIND FINANȚELE PUBLICE

Prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1025/18.07.2005 s-a aprobat *clasificația indicatorilor privind finanțele publice*, care precizează denumirea fiecărui venit bugetar, destinația și natura cheltuielilor bugetare. Această clasificație este stabilită distinct pentru venituri bugetare și pentru cheltuieli bugetare; se adaptează și se completează de către Ministerul Finanțelor Publice în funcție de apariția și modificarea legislației. Fiind, de fapt, *o schemă de grupare, numerotare și denumire legală a veniturilor și cheltuielilor bugetare*[1], clasificația indicatorilor privind finanțele publice nu constituie temei legal pentru încasarea de venituri și pentru efectuarea de cheltuieli. Ea servește doar „necesităților de sistematizare și de corelare unitară a indicatorilor bugetari și a fondurilor constituite în afara bugetului"[2].

2.1. Structurarea veniturilor în cadrul clasificației indicatorilor privind finanțele publice

Veniturile sunt grupate, din punct de vedere al sursei, în **părți, capitole, subcapitole și paragrafe**. Fiecare **parte** este reprezentată printr-o denumire, iar **capitolele, subcapitolele** și **paragrafele** sunt redate atât prin denumire, cât și prin codificare cifrică, impuse de necesitatea prelucrării automatizate a informațiilor de felul acesta. Printr-un grup de patru cifre este evidențiat fiecare capitol, subcapitolele prin șase cifre, iar paragrafele sunt codificate prin opt cifre.

În cadrul clasificației indicatorilor privind finanțele publice, **veniturile**

---

[1]Gh. Scorțescu, Fl. I. Scorțescu, Daniela-Neonila Mardiros, Administrație și contabilitate publică, Editura Junimea, Iași, 2004, p. 102.

[2]Gh. Scorțescu, Daniela-Neonila Mardiros, Fl. I. Scorțescu, Aspecte generale referitoare la clasificația indicatorilor privind finanțele publice, Anuarul Universității „Petre Andrei" Iași, tomul VIII, secțiunea Economie, 1998, p. 23.

sunt grupate în patru părți, și anume:

- ♦VENITURI CURENTE (I);
- ♦VENITURI DIN CAPITAL (II);
- ♦OPERAȚIUNI FINANCIARE (III);
- ♦SUBVENȚII (IV).

Partea de venituri cuprinde unul sau mai multe capitole care, la rândul lor, se subdivid, de regulă, în subcapitole potrivit felului venitului bugetar. Astfel, **partea a II-a** „VENITURI DIN CAPITAL" cuprinde un singur capitol *(39.00 „VENITURI DIN VALORIFICAREA UNOR BUNURI")*, în timp ce **partea I** „VENITURI CURENTE" se împarte în mai multe capitole și subcapitole, printre care enumerăm: *01.00 „IMPOZIT PE PROFIT"; 02.00 „ALTE IMPOZITE PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANELE JURIDICE"; 03.00 „IMPOZIT PE VENIT"* etc.

2.1.1. Conceptul de venituri curente și gruparea acestora

Veniturile instituite și mobilizate la buget în mod obișnuit sunt considerate VENITURI CURENTE sau ORDINARE (I). Aceste venituri se încasează cu regularitate la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat etc., în cadrul fiecărui exercițiu financiar, pe baza unor prevederi legale, constituind o sursă permanentă. Din această categorie fac parte VENITURILE FISCALE (A), CONTRIBUȚIILE DE ASIGURĂRI (B) ȘI VENITURILE NEFISCALE (C).

2.1.1.1. Venituri fiscale și existența acestora sub forma impozitelor directe și a impozitelor indirecte

Veniturile care „se instituie de către stat în virtutea suveranității sale financiare, în calitatea sa de subiect de drept public"[1], se numesc VENITURI FISCALE (A). Spre deosebire de încasările de la entitățile „care sunt legate de calitatea statului de proprietar și organizator al activității în întreprinderile și domeniile sale"[2], impozitele și taxele au la bază forța coercitivă a statului.

VENITURILE FISCALE (A) se concretizează în[3]: *impozite pe venit, profit și câștiguri din capital* (impozit pe profit de la agenții economici, impozit pe dividende datorat de persoane juridice, impozit pe venituri din activități independen-

[1] I. Talpoș, Finanțele României, vol. 1, Editura SEDONA, Timișoara, 1995, p. 179.

[2] N. Glăja (coordonator), Finanțele statelor capitaliste, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1982, p. 116.

[3] Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitate publică, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2006, p. 30.

te, impozit pe venituri din salarii[1], alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital); *impozite şi taxe pe proprietate* (impozit pe clădiri, impozit pe terenuri etc.); *impozite şi taxe pe bunuri şi servicii* (taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale, taxe hoteliere, impozit pe spectacole, taxe pentru jocurile de noroc, taxa asupra mijloacelor de transport, taxe şi tarife pentru eliberarea de licenţe şi autorizaţii de funcţionare etc.); *impozit pe comerţul exterior şi tranzacţiile internaţionale* (taxe vamale de la persoane juridice, taxe vamale şi alte venituri de la persoane fizice, venituri cu destinaţie specială din comisionul pentru servicii vamale etc.).

Veniturile de felul acesta reprezintă prelevări legale din veniturile realizate de populaţie şi de agenţii economici, precum şi din averea persoanelor fizice sau juridice la dispoziţia statului şi a unităţilor administrativ-teritoriale, după caz, pentru realizarea funcţiilor statului şi ale administraţiei publice locale. Aceste prelevări se fac în mod obligatoriu, fără posibilitatea obţinerii unei contraprestaţii din partea statului sau a autorităţilor administraţiei publice locale şi cu titlu nerambursabil. Societatea comercială care a vărsat, de exemplu, o sumă de bani „cu titlu de impozit pe profit nu are dreptul să solicite statului nici rambursarea acestuia şi nici o altă prestaţie de egală valoare; un liber profesionist, care a vărsat la buget o sumă de bani cu titlu de impozit pe venit, nu dobândeşte prin aceasta un drept de creanţă asupra statului"[2].

Veniturile proprii ale bugetelor locale sunt, în general, insuficiente pentru acoperirea cheltuielilor proprii ale acestora. În consecinţă este necesară utilizarea unor procedee de completare a veniturilor bugetelor locale.

Cotele şi sumele defalcate din unele venituri ale bugetului de stat reprezintă unul dintre aceste procedee. Tocmai de aceea clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice prevede, pentru venituri, capitole care sunt destinate *cotelor şi sumelor defalcate din unele venituri ale bugetului de stat* pentru asigurarea echilibrului bugetar al unor unităţi administrativ-teritoriale în cazurile în care acestea nu îşi pot acoperi cheltuielile din venituri proprii, stabilite în condiţiile legii. Se au în vedere capitolele *04.02 „COTE ŞI SUME DEFALCATE DIN IMPOZITUL*

[1]Fl. I. Scorţescu, Impozitul pe salarii – venit important al bugetului de stat, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 41/42, seria Zootehnie, 1998/1999.

[2]I. Văcărel (coordonator), Finanţe publice, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1994, p. 27.

PE VENIT" şi *11.02 „SUME DEFALCATE DIN TVA"*.

Participarea persoanelor fizice şi juridice la acoperirea cheltuielilor statului şi ale unităţilor administrativ-teritoriale nu poate fi pe deplin înţeleasă fără examinarea *incidenţei pe care o au impozitele, taxele etc. asupra contribuabililor*[1]. În cazul în care suportatorul real al impozitelor, taxelor, contribuţiilor etc. este considerat a fi însuşi subiectul plătitor, situaţia aceasta este denumită *incidenţă directă*. Salariatul, spre exemplu, este subiectul plătitor (*subiectul plătitor* sau *contribuabilul*) şi în acelaşi timp *suportatorul impozitului pe venitul din salariu*. Un asemenea impozit se stabileşte direct şi nominativ în sarcina persoanelor care realizează venituri sub formă de salarii şi alte drepturi salariale.

Impozitul pe venituri din salarii se plăteşte de către persoanele care desfăşoară activităţi pe bază de contract individual de muncă şi se suportă în mod efectiv de aceştia, salariaţii ne având posibilitatea transmiterii obligaţiei fiscale în sarcina altor persoane. Plătitorul şi suportatorul impozitului pe venitul din salariu fiind una şi aceeaşi persoană, înseamnă că acest impozit are deci o incidenţă directă asupra subiectului plătitor.

Cuprinderea în factură a unui element cu caracter fiscal care priveşte vânzările de produse finite şi de alte bunuri, executările de lucrări şi prestările de servicii, încasarea acestuia de către comercianţi, producătorii bunurilor livrate, executanţii de lucrări sau de prestatorii de servicii şi plata lui în contul veniturilor publice de către aceste persoane, *fac ca suportatorii elementului cu caracter fiscal să nu fie plătitorii acestuia, ci cumpărătorii bunurilor vândute, beneficiarii lucrărilor executate şi ai serviciilor prestate de terţi*. Taxa pe valoarea adăugată, de exemplu, se plăteşte de către agentul economic, dar se adaugă la preţul unor bunuri sau la tariful unor servicii şi se suportă de către consumator. Ne aflăm, de data aceasta, în situaţia în care suportatorul real al impozitelor nu coincide cu subiectul plătitor. Contribuabilului sau subiectului impozitului îi revine, în acest caz, doar „o îndatorire formală de a plăti impozitul, căci

---

[1]Subiectul impozitului sau contribuabilul, suportatorul impozitului, obiectul impozitului, suma impozitului, unitatea de impunere, cota impozitului, asieta fiscală şi termenul de plată sunt cunoscute sub denumirea de ***elemente tehnice ale impozitului***. Prin ***subiect al impozitului*** sau ***contribuabil*** *se înţelege persoana fizică sau juridică obligată prin lege la plata impozitului.* ***Suportatorul*** sau ***destinatarul impozitului*** *este persoana fizică sau persoana juridică din ale cărei venituri se suportă în mod efectiv impozitul.*

suportarea efectivă se realizează de către persoana care cumpără produsele sau serviciile a căror vânzare este supusă impozitelor"[1]. Situaţia aceasta este denumită *incidenţă indirectă* sau *repercusiune*. Fenomenul repercusiunii impozitelor înseamnă deci *transmiterea obligaţiei fiscale efective în sarcina unei persoane diferite de cea care o plăteşte iniţial la buget*.

Ţinând seama de incidenţa pe care o au impozitele şi taxele asupra contribuabililor, VENITURILE FISCALE (A) sunt structurate în *impozite directe* şi *impozite indirecte*. „Aceasta este cea mai importantă grupare a impozitelor atât din punct de vedere teoretic, cât şi practic"[2]

Impozitele directe reprezintă sumele ce „se percep direct de la persoanele fizice sau juridice care, potrivit intenţiei legiuitorului, trebuie să suporte, la anumite termene, sarcina fiscală stabilită pe baza datelor de care dispun organele fiscale privind persoana, averea, posesiunea sau venitul fiecărui contribuabil şi a cotelor fixate prin lege"[3]. Perceperea directă este instituită pentru impozitele care au ca obiect acţiuni personale ale cetăţenilor, bunuri mobile şi imobile, salarii şi alte drepturi salariale, dividende, profituri ale persoanelor fizice şi juridice, dobânzi la sumele împrumutate etc.

Asemenea impozite se încasează direct de la contribuabili la anumite termene dinainte stabilite. Având în vedere că impozitele directe sunt înscrise, după calculul lor oficial, în evidenţa organelor fiscale ca fiind datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat sau altor bugete, acestea mai sunt denumite şi *impozite cu debit*.

Din categoria *impozitelor directe* fac parte, printre altele, următoarele impozite şi taxe: impozitul pe profit (01.01); impozitul pe venit (03.01); impozitul pe clădiri (07.02.01); impozit pe terenuri (07.02.02); taxa asupra mijloacelor de transport (16.02.02) etc.

Impozitele indirecte, spre deosebire de cele directe, nu se stabilesc „direct şi nominativ asupra contribuabililor, ci se aşează asupra vânzării bunurilor (în special a celor de consum) sau asupra prestării unor servicii (transport, spectacole, activitate hotelieră etc.). Impozitele directe vizează existenţa venitului

[1] I. Talpoş, Op. cit., p. 139.

[2] N. Glăja (coordonator), Finanţele statelor capitaliste, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1982, p. 73.

[3] I. Văcărel, Finanţele publice. Teorie şi practică, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1981, p. 120.

sau averii, în timp ce impozitele indirecte vizează utilizarea (cheltuirea) acestora"[1].

Comparativ cu impozitele directe care, aşa cum s-a menţionat, sunt înscrise, după calculul lor oficial, în evidenţa organelor fiscale ca fiind datorate bugetului de stat, bugetelor locale etc., impozitele indirecte nu presupun nominalizarea şi înscrierea suportatorilor de impozite în registrele de evidenţă întocmite de către organul de stat cu atribuţii în stabilirea şi încasarea impozitelor, taxelor etc., precum şi în urmărirea recuperării celor neachitate integral la termenele prevăzute de reglementările în vigoare. De aceea, impozitele indirecte se mai numesc şi *impozite fără debit*.

Din categoria *impozitelor indirecte* fac parte, printre altele, următoarele impozite, taxe şi alte venituri percepute la buget: taxa pe valoarea adăugată (10.01); accize (14.01); impozitul pe spectacole (15.02.01); taxe vamale de la persoane juridice (17.01.01) etc.

Toate impozitele - directe şi indirecte - conduc la diminuarea veniturilor populaţiei, dar în mod diferit. În timp ce impozitele directe duc la reducerea veniturilor nominale ale populaţiei, impozitele indirecte nu afectează astfel de venituri, ci pe cele reale ale acesteia. Includerea unui impozit indirect în preţul unei mărfi are drept consecinţă majorarea valorii acesteia, fapt care determină procurarea mărfii într-o cantitate mai mică de către consumator.

2.1.1.2. Contribuţii de asigurări

Aceste venituri se încasează cu regularitate, după caz, la bugetul de stat[2], bugetul asigurărilor sociale de stat[3], bugetul asigurărilor pentru şomaj[4] şi la bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate. **CONTRIBUŢIILE DE ASIGURĂRI (B)** au în vedere: vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate (20.01.05); contribuţii de asigurări sociale de stat datora-

[1] I. Văcărel, Op. cit., p. 120.

[2] Fl. I. Scorţescu, Cu privire la clasificaţia veniturilor şi cheltuielilor bugetului de stat, în Anuarul Universităţii „Petre Andrei" Iaşi, tomul VIII, secţiunea Economie, 1998.

[3] Daniela-Neonila Mardiros, Structurarea veniturilor şi cheltuielilor bugetului asigurărilor sociale de stat, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 42 (supliment), seria Agricultură, 1999.

[4] Fl. I. Scorţescu, Structurarea veniturilor şi cheltuielilor bugetului fondului pentru plata ajutorului de şomaj, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 42 (supliment), seria Agricultură, 1999.

te de angajatori (20.03.01), contribuţii de asigurări pentru accidente de muncă şi boli profesionale datorate de angajatori (20.03.04); contribuţii de asigurări sociale de stat datorate de asiguraţi (21.03.01); contribuţii de asigurări pentru şomaj datorate de angajatori (20.04.02); contribuţii de asigurări pentru şomaj datorate de asiguraţi (21.04.02); contribuţii de asigurări sociale de sănătate datorate de angajatori (20.05.03); contribuţii de asigurări sociale de sănătate datorate de asiguraţi (21.05.50) etc.

2.1.1.3. Venituri nefiscale

VENITURILE NEFISCALE (C) sunt veniturile care revin statului şi unităţilor administrativ-teritoriale în calitatea acestora de proprietar de capitaluri avansate pentru constituirea patrimoniului unităţilor economice şi instituţiilor publice care realizează acele activităţi ale administraţiei publice (centrale şi locale) ce au, în principal, caracter de prestaţie. Este vorba despre *venituri din proprietate (C1)* şi de *venituri din vânzări de bunuri şi servicii (C2)*.

Din prima categorie (C1) fac parte: vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, societăţilor şi companiilor naţionale (30.01.01); restituiri de fonduri din finanţarea bugetară a anilor precedenţi (30.01.03); venituri din concesiuni şi închirieri (30.01.05); venituri din dividende (30.01.08); venituri din dobânzi (31.01); vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, societăţilor şi companiilor naţionale (30.02.01); restituiri de fonduri din finanţarea bugetară a anilor precedenţi (30.02.03); venituri din concesiuni şi închirieri (30.02.05); venituri din dividende (30.02.08); venituri din dobânzi (31.02); restituiri de fonduri din finanţarea bugetară a anilor precedenţi (30.03.03); alte venituri pentru asigurările de accidente de muncă şi boli profesionale (30.03.07); restituiri de fonduri din finanţarea bugetară a anilor precedenţi (30.04.03); venituri din dobânzi (31.04.); restituiri de fonduri din finanţarea bugetară a anilor precedenţi (30.05.03); venituri din dobânzi (31.05.) etc.

Vânzările de bunuri şi servicii (C2) includ: *1) veniturile din prestări de servicii şi alte activităţi* (taxe de metrologie, taxe consulare, venituri şi taxe pentru prestaţii vamale, taxe şi tarife pentru analize şi servicii efectuate de laboratoare, taxe şi alte venituri în învăţământ, venituri din expertiza tehnică judiciară şi extrajudiciară, venituri din producerea riscurilor asigurate, venituri din timbru judiciar, venituri realizate cu ocazia participării la acţiuni sub egida or-

ganizațiilor internaționale, venituri din recuperarea cheltuielilor judiciare avansate de stat, contribuția părinților sau susținătorilor legali pentru întreținerea copiilor în creșe, contribuția persoanelor beneficiare ale cantinelor de ajutor social, taxe din activități cadastrale și agricultură, contribuția lunară a părinților pentru întreținerea copiilor în unitățile de protecție socială, contribuția pentru bilete de tratament și odihnă etc.); *2) venituri din taxe administrative, eliberări permise* (venituri din taxe administrative, eliberări permise, taxe extrajudiciare de timbru etc.); *3) amenzi, penalități și confiscări* (venituri din amenzi și alte sancțiuni aplicate potrivit dispozițiilor legale, penalități pentru nedepunerea sau depunerea cu întârziere a declarației de impozite și taxe, încasări din valorificarea bunurilor confiscate, abandonate și alte sume constatate odată cu confiscarea potrivit legii etc.).

Sunt considerate *venituri din vânzări de bunuri și servicii (C2)* și veniturile cunoscute sub denumirea de *diverse venituri (36.00)*. Asemenea venituri, precum și *transferurile voluntare, altele decât subvențiile* (adică donațiile și sponsorizările), se mobilizează, de asemenea, la bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat și la bugetele fondurilor speciale.

Și *veniturile nefiscale* prevăzute în bugetele instituțiilor publice și activităților finanțate integral sau parțial din venituri proprii sunt structurate în *venituri din proprietate (C1) și venituri din vânzări de bunuri și servicii (C2)*. Veniturile din concesiuni și închirieri, veniturile din cota-parte transferată din tarifele de utilizare a spectrului, veniturile din dividende, veniturile din utilizarea pășunilor comunale, veniturile din dobânzi etc. sunt considerate *venituri din proprietate*. În schimb, taxele de metrologie, taxele și alte venituri din protecția mediului, contribuția de întreținere a persoanelor asistate, contribuția elevilor și studenților pentru internate, cămine și cantine, contribuția pentru tabere și turism școlar, veniturile din valorificarea produselor obținute din activitatea proprie sau anexă, veniturile din organizarea de cursuri de calificare și conversie profesională, specializare și perfecționare, veniturile din serbări și spectacole școlare, manifestări culturale, artistice și sportive, veniturile din cercetare, veniturile din contractele încheiate cu casele de asigurări sociale de sănătate etc. reprezintă doar o componentă a *vânzărilor de bunuri și servicii*. Acesteia i se adaugă amenzile, penalitățile și confiscările, veniturile diverse, precum și trans-

ferurile voluntare, altele decât subvențiile.

Atunci când prestațiile de utilitate publică sunt de natură economică, unitățile care le realizează sunt organizate ca regii autonome, societăți și companii naționale, în conformitate cu prevederile legale. Veniturile nefiscale de la entitățile menționate care funcționează sub autoritatea ministerelor se mobilizează la bugetul de stat. Acestea sunt prevăzute în clasificația indicatorilor privind finanțele publice la capitolul *30.01 „VENITURI DIN PROPRIETATE"*, subcapitolul 30.01.01 „VĂRSĂMINTE DIN PROFITUL NET AL REGIILOR AUTONOME, SOCIETĂȚILOR ȘI COMPANIILOR NAȚIONALE".

În cadrul veniturilor nefiscale care revin bugetelor locale se cuprind vărsămintele din profitul net al regiilor autonome, societăților și companiilor naționale de sub autoritatea consiliilor județene și, respectiv, a consiliilor locale. Asemenea venituri se evidențiază la capitolul *30.02 „VENITURI DIN PROPRIETATE"*, subcapitolul 30.02.01 „VĂRSĂMINTE DIN PROFITUL NET AL REGIILOR AUTONOME, SOCIETĂȚILOR ȘI COMPANIILOR NAȚIONALE".

Contractul prin care una dintre părți (persoană fizică sau juridică, numită **donator**), transmite celeilalte (societate comercială, instituție publică etc., numită **donatar**) proprietatea unui bun material ori a unei sume de bani fără să primească ceva în schimb reprezintă o **donație**. Oferta de a dona și acceptarea donației pot fi cuprinse și într-un proces-verbal încheiat în acest scop.

Ca urmare a acordării de fonduri bănești sau de bunuri materiale cu titlu nerambursabil și fără contraprestație, patrimoniul donatorului se micșorează, iar cel al donatarului nu se diminuează, ci, dimpotrivă, se mărește[1]. Aceste aspecte se evidențiază în contabilitate în mod diferit, după cum acordarea de donații, fără a se urmări un contraechivalent, generează o cheltuială pentru donator și un venit pentru donatar.

Activitatea care se desfășoară în temeiul unui contract de sponsorizare intervenit între sponsor și beneficiar, care consimt asupra mijloacelor financiare și bunurilor materiale ce se acordă ca sprijin, precum și asupra duratei sponsorizării, este cunoscută sub denumirea de **sponsorizare**[2]. Bunurile materiale sunt evaluate prin contractul de sponsorizare la valoarea reală din momentul

[1]Gh. Scorțescu, Contabilitatea cheltuielilor agenților economici, ediția a II-a (revăzută și completată), Editura Dosoftei, Iași, 1996, p. 226.
[2]Coralia Angelescu și alți coordonatori, Op. cit., p. 416.

predării acestora către beneficiar.

Şi în cazul sponsorizării, ca urmare a acordării de fonduri băneşti şi de bunuri materiale cu titlu nerambursabil, patrimoniul sponsorului se micşorează, iar cel al beneficiarului se măreşte. Aceste aspecte generează o cheltuială pentru sponsor şi un venit pentru beneficiar.

Clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice prevede pentru asemenea venituri capitolul *37.00 „TRANSFERURI VOLUNTARE"*, care cuprinde şi subcapitolul 37.00.01 „donaţii şi sponsorizări".

2.1.2. Venituri din capital

Veniturile de tipul acesta rezultă din vânzarea „unei părţi din avuţia naţională aflată în patrimoniul public. Izvorul acestor venituri nu este activitatea din anul bugetar în care se încasează, ci este vorba de valorificarea unor bunuri ce s-au acumulat în patrimoniul public, fiind rezultatul utilizării unei părţi din resursele bugetare ale perioadelor trecute. Tocmai de aceea veniturile de acest gen nu sunt curente..."[1]; acestea provin din capital.

Clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice prevede pentru asemenea venituri **partea a II-a „VENITURI DIN CAPITAL"**. Această parte are în componenţa sa doar un capitol *(39.00 „VENITURI DIN VALORIFICAREA UNOR BUNURI")* care se subdivide în mai multe subcapitole[2].

2.1.3. Venituri din operaţiuni financiare

Alăturat veniturilor curente şi celor din capital, clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice cuprinde şi o parte care redă veniturile provenite din încasări de sume cu ocazia rambursării de către debitori a ratelor scadente aferente împrumuturilor acordate de la bugetul de stat, din bugetele locale şi de la bugetul asigurărilor pentru şomaj. Este vorba despre **partea a III-a „OPERAŢIUNI FINANCIARE"**, care înfăţişează asemenea venituri prin capitolul *40.00 „ÎNCASĂRI DIN RAMBURSAREA ÎMPRUMUTURILOR ACORDATE"*, ce se subdivide în mai multe subcapitole.

---

[1] I. Talpoş, Op. cit., p. 180-181.

[2] Daniela-Neonila Mardiros, Veniturile din capital şi alte venituri bugetare, în Anuarul Universităţii „Petre Andrei" Iaşi, tomul VIII, secţiunea Economie, 1998.

2.1.4. Venituri din subvenții

Veniturile curente ale bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor pentru șomaj, bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, precum și cele ale bugetelor instituțiilor publice, la care finanțarea cheltuielilor curente și de capital se asigură, potrivit legii, din venituri proprii și din subvenții de la buget sunt, în general, insuficiente pentru acoperirea cheltuielilor proprii ale acestora. *Subvențiile de la bugetul de stat și de la alte administrații publice reprezintă un procedeu de completare a veniturilor bugetare.* Asemenea venituri se evidențiază, după caz, prin capitolele *42.00 „SUBVENȚII DE LA BUGETUL DE STAT"* și *43.00 „SUBVENȚII DE LA ALTE ADMINISTRAȚII"* care aparțin **părții a IV-a „SUBVENȚII"**.

Și pentru acoperirea cheltuielilor curente și de capital ale bugetului de stat este necesară utilizarea unor procedee de completare a veniturilor acestuia. Sumele primite de bugetul menționat sub forma donațiilor din străinătate reprezintă unul dintre aceste procedee. Clasificația indicatorilor privind finanțele publice prevede, pentru asemenea venituri, capitolul *44.01 „DONAȚII DIN STRĂINĂTATE"*, care este o componentă a părții menționate.

2.2. Gruparea cheltuielilor reglementată prin clasificația indicatorilor privind finanțele publice

Clasificația indicatorilor privind finanțele publice prezintă **cheltuielile** în funcție de *destinația acestora* și de *felul (natura) lor*. Tocmai de aceea putem vorbi de *clasificația funcțională a cheltuielilor publice* și de *clasificația economică a cheltuielilor publice.*

2.2.1. Clasificația funcțională a cheltuielilor publice

Aceasta are în vedere gruparea cheltuielilor după profilul activităților desfășurate de multitudinea serviciilor publice prin intermediul cărora se îndeplinesc funcțiile statului. O asemenea clasificație grupează cheltuielile tot în **părți, capitole, subcapitole** și **paragrafe**. Fiecare **parte** este reprezentată printr-o denumire menită să precizeze destinația categoriilor de cheltuieli publice. **Capitolele** indică împărțirea diferențiată a categoriilor de cheltuieli publice din părțile de cheltuieli, **subcapitolele** evidențiază cum este divizat pe cheltuieli respectivul ca-

pitol, iar paragrafele reflectă elementele componente ale subcapitolului. Atât capitolele, cât şi subcapitolele şi paragrafele de cheltuieli sunt redate prin codificare cifrică şi prin denumire. Printr-un grup de patru cifre este evidenţiat fiecare capitol, subcapitolele prin şase cifre, iar paragrafele de cheltuieli sunt codificate prin opt cifre.

Conform clasificaţiei indicatorilor privind finanţele publice, **cheltuielile** sunt structurate în 6 părţi, şi anume:

- **SERVICII PUBLICE GENERALE (I);**
- **APĂRARE, ORDINE PUBLICĂ ŞI SIGURANŢĂ NAŢIONALĂ (II);**
- **CHELTUIELI SOCIAL-CULTURALE (III);**
- **SERVICII ŞI DEZVOLTARE PUBLICĂ, LOCUINŢE, MEDIU ŞI APE (IV);**
- **ACŢIUNI ECONOMICE (V);**
- **REZERVE, EXCEDENT/DEFICIT (VII).**

Partea de cheltuieli cuprinde două sau mai multe capitole care, la rândul lor, se subdivid, de regulă, în subcapitole potrivit destinaţiei cheltuielii publice.

2.2.2. Clasificaţia economică a cheltuielilor publice

În ceea ce priveşte cheltuielile publice, este necesară şi o grupare a acestora după *natura (felul)* lor, adică: salarii, contribuţii pentru asigurări sociale de stat, contribuţii la bugetul asigurărilor pentru şomaj, contribuţii pentru asigurările sociale de sănătate, deplasări, detaşări, transferări, hrană, medicamente şi materiale sanitare, reparaţii curente etc. Gruparea cheltuielilor şi după felul lor este impusă de faptul că nu este suficient să se cunoască doar cât s-a cheltuit pentru fiecare dintre destinaţiile principale (servicii publice generale; apărare, ordine publică şi siguranţă naţională; învăţământ; sănătate; cultură, recreere şi religie; asigurări şi asistenţă socială; acţiuni economice etc.). Este necesar să se ştie şi care a fost structura cheltuielilor (natura acestora) pentru fiecare acţiune din cele menţionate. Această grupare se realizează cu ajutorul *clasificaţiei economice a cheltuielilor*.

Detalierea cheltuielilor publice după natura acestora se materializează cu ajutorul *titlurilor, articolelor şi alineatelor*, a căror simbolizare şi denumire sunt stabilite, de asemenea, prin clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice. Fiecare cheltuială din cele grupate pe destinaţii principale este divizată, din punct de vedere al structurii economice, pe alte grupe de cheltuieli, precum:

cheltuieli curente; cheltuieli de capital; împrumuturi acordate; rambursări de credite. Acest mod de evidențiere permite cunoașterea cheltuielilor cuprinse în bugete și din punct de vedere al naturii acestora.

Cheltuielile pentru învățământ, de exemplu, finanțate din bugetul de stat sunt prevăzute nu numai în sumă globală, ci și detaliat pe feluri de cheltuieli, cum ar fi: salarii; contribuții de asigurări sociale de stat; contribuții la bugetul asigurărilor pentru șomaj; contribuții pentru asigurările sociale de sănătate; furnituri de birou; materiale pentru curățenie; apă, canal și salubritate; carburanți și lubrifianți; materiale și prestări de servicii cu caracter funcțional; reparații curente; hrană; medicamente și materiale sanitare; deplasări, detașări, transferări; cărți, publicații și materiale documentare; dobânzi; cheltuieli de capital; rambursări de credite etc. Datorită grupării cheltuielilor și după natura acestora, se poate cunoaște detaliat cuprinsul fiecărui buget, pe de o parte, și se pot centraliza cheltuielile de același fel (salarii, contribuții pentru asigurările sociale de stat, bunuri și servicii, reparații curente, hrană, medicamente și materiale sanitare, dobânzi etc.) pe ordonatori de credite, pe de altă parte.

Natura cheltuielilor curente, cheltuielilor de capital și a cheltuielilor reprezentând operațiuni financiare este specificată, în *clasificația economică a cheltuielilor*, cu ajutorul *titlurilor*, în cadrul cărora cheltuielile se desfășoară pe *articole și alineate*. Această clasificație se aplică tuturor autorităților și instituțiilor publice, indiferent de importanța lor și de felul activității pe care o desfășoară.

Titlul de cheltuieli este redat printr-o denumire și printr-un cod format din două cifre; este divizat în mai multe *articole* care, la rândul lor, se subdivid, de regulă, în *alineate*. Acestea sunt reprezentate prin denumire și sunt codificate în cadrul articolelor prin șase cifre.

Spre deosebire de *titlul IV „SUBVENȚII"(cod 40)*, care cuprinde 20 de articole de cheltuieli, ce nu sunt divizate în alineate, *titlul I „CHELTUIELI DE PERSONAL" (cod 10)* se împarte în mai multe articole, cum ar fi: *10.01 „cheltuieli salariale în bani"*, subîmpărțit în mai multe alineate (10.01.01 „salarii de bază"; 10.01.02 „salarii de merit"; 10.01.03 „indemnizații de conducere", 10.01.04 „spor de vechime" etc.); *10.02 „cheltuieli salariale în natură"*; *10.03 „contribuții"*. Și ultimul articol de cheltuieli este subîmpărțit în alineate (10.03.01 „con-

tribuții de asigurări sociale de stat"; 10.03.02 „contribuții de asigurări de șomaj"; 10.03.03 „contribuții de asigurări sociale de sănătate" etc.).

2.2.2.1. Cheltuieli curente

Cheltuielile efectuate în cursul perioadei de gestiune pentru funcționarea instituțiilor publice sunt cunoscute sub denumirea de *cheltuieli curente*. Acestea apar sub forma cheltuielilor de personal, bunurilor și serviciilor, dobânzilor aferente datoriei publice și a altor dobânzi, subvențiilor, fondurilor de rezervă, transferurilor între unități ale administrației publice, altor transferuri, asistenței sociale și a altor cheltuieli.

Unele cheltuieli curente sunt comune tuturor instituțiilor publice, indiferent de activitatea pe care o desfășoară. Altele sunt specifice numai unor instituții publice. Primele au în vedere salariile de bază, indemnizațiile de conducere, sporul de vechime, indemnizațiile de delegare și de detașare, alte drepturi salariale în bani. Acestora li se adaugă contribuția pentru asigurările sociale de stat, contribuția la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuția pentru asigurările sociale de sănătate, bunurile și serviciile (furnituri de birou, materiale pentru curățenie, încălzit, iluminat și forță motrică, apă, canal și salubritate etc.), reparațiile curente, deplasările, detașările și transferările, achizițiile de cărți, publicații și materiale documentare etc.

Drepturile salariale cuvenite personalului didactic care suplinește prin cumul sau prin plata cu ora posturile didactice vacante sau temporar vacante existente în statul de funcții, bursele acordate elevilor și studenților, cheltuielile pentru manuale etc. sunt specifice instituțiilor publice de învățământ. Cheltuielile pentru participarea armatei române în cadrul Parteneriatului pentru pace și la operațiunile de menținere a păcii, precum și cele privind acțiunile de integrare euroatlantică și pentru constituirea forței de reacție rapidă sunt caracteristice domeniului apărării naționale. Și exemplele pot continua.

♦ *Titlul I „CHELTUIELI DE PERSONAL" (cod 10)* evidențiază cheltuielile cu salariile și contribuțiile (contribuțiile de asigurări sociale de stat, contribuțiile la bugetul asigurărilor pentru șomaj, contribuțiile pentru asigurările sociale de sănătate etc.). Primele costuri sunt menționate în clasificația economică a cheltuielilor prin două articole (***10.01 „cheltuieli salariale în bani" și 10.02 „cheltu-***

ieli salariale în natură").

• Salariile de bază, salariile de merit, indemnizațiile de conducere, sporul de vechime, sporurile pentru condiții de muncă și alte sporuri, drepturile salariale provenite din cumul sau din plata cu ora, cele cuvenite pentru orele prestate peste durata normală a timpului de lucru, indemnizațiile de delegare și cele de detașare, tichetele de masă, normele de hrană, transportul la și de la locul de muncă etc. formează ***cheltuielile salariale în bani (10.01)***. Acest articol de cheltuieli este divizat în mai multe alineate.

Fiecare salariat are dreptul, pentru munca prestată în baza contractului individual de muncă, la un *salariu* exprimat în bani. Acesta este confidențial și cuprinde salariul de bază, indemnizațiile, sporurile și alte elemente. Sistemul de salarizare a personalului din autoritățile și instituțiile publice finanțate integral sau în majoritate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale și din bugetele fondurilor speciale se stabilește prin lege, cu consultarea organizațiilor sindicale reprezentative.

Persoanele care ocupă funcții de demnitate publică[1] au dreptul, pentru activitatea desfășurată, la o *indemnizație lunară*, stabilită în conformitate cu prevederile legale. Aceasta este unica formă de remunerare a activității corespunzătoare funcției și reprezintă baza de calcul pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor care se determină în raport cu venitul salarial.

La un salariu de bază au dreptul și persoanele care ocupă funcții asimilate cu cele de demnitate publică [conducătorul instituției publice din subordinea Guvernului (președinte, director general etc.) și adjunctul conducătorului instituției publice (vicepreședinte, director general adjunct etc.)]. Venitul salarial lunar pentru asemenea persoane se compune din salariul de bază și din celelalte drepturi salariale acordate personalului din instituțiile publice, potrivit legii.

Magistrații au dreptul, pentru activitatea desfășurată, la o *indemnizație de încadrare brută lunară*, stabilită pe funcții, în raport cu nivelul instanțelor și parchetelor și cu vechimea în magistratură. Ei beneficiază, în raport cu vechimea efectivă în funcțiile de judecător, procuror, magistrat-asistent la Înalta Curte

---

[1] ***Funcția de demnitate publică*** este acea funcție publică care se ocupă prin mandat obținut direct, prin alegeri organizate, sau indirect, prin numire, potrivit legii.

de Casație și Justiție sau de personal asimilat magistraților, de un spor de 5-20% din indemnizația brută.

Funcționarii publici au dreptul, de asemenea, la un *salariu* pentru activitatea desfășurată. Acesta se compune din salariul de bază, sporul pentru vechime în muncă, suplimentul postului și suplimentul gradului. Ei beneficiază, totodată, de prime și de alte drepturi salariale, în condițiile legii.

Cadrele militare în activitate și militarii angajați pe bază de contract au dreptul la o *soldă lunară*. Aceasta se compune din solda de funcție, solda de grad, solda de merit, indemnizația de comandă, gradații și indemnizația de dispozitiv.

Salariile de bază se diferențiază în raport cu răspunderea și importanța socială a domeniului de activitate, precum și cu nivelul pregătirii profesionale a fiecărei persoane necesar funcției ocupate. Nivelul la care se prestează activitatea (central sau local), prioritățile de dezvoltare sau de creștere a calității serviciilor în anumite domenii, necesitățile de atragere a personalului de specialitate spre anumite activități sunt alte elemente în funcție de care se diferențiază salariile de bază.

Salarizarea magistraților de la instanțele judecătorești și parchete se face ținându-se seama de caracterul justiției de putere în stat, precum și de incompatibilitățile și interdicțiile prevăzute pentru magistrați de Constituție și de Legea nr. 92/1992 pentru organizarea judecătorească. Totodată, stabilirea salarizării se face avându-se în vedere rolul, răspunderea și complexitatea activității, pregătirea și competența profesională a magistraților[1].

Soldele de funcție ale cadrelor militare în activitate și ale militarilor angajați pe bază de contract, precum și soldele de funcție pentru celelalte funcții din instituțiile publice de apărare națională, ordine publică și siguranță națională se diferențiază în raport cu atribuțiile ce revin fiecărei funcții, complexitatea și gradul de răspundere cerut de îndeplinirea acesteia, solicitările la efort, arma și eșalonul la care își desfășoară activitatea, nivelul studiilor etc. Solda de funcție se acordă de la data prevăzută în ordinul de numire. Pentru gradele pe care le au, cadrele militare în activitate și militarii angajați pe bază de contract

[1] *** Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 177/2002 privind salarizarea și alte drepturi ale magistraților, Monitorul Oficial al României, nr. 924/18.12.2002.

beneficiază de solda de grad. Aceasta se stabileşte de la data acordării gradului, respectiv a înaintării în grad.

• La alineatul de cheltuieli **10.01.01 „salarii de bază"** se cuprind:

a) indemnizaţiile persoanelor care ocupă *funcţii de demnitate publică alese* potrivit prevederilor Constituţiei României (preşedintele României, preşedintele Senatului şi preşedintele Camerei Deputaţilor, vicepreşedinţii Senatului şi ai Camerei Deputaţilor, preşedinţii comisiilor permanente ale Senatului şi Camerei Deputaţilor, preşedinţii grupurilor parlamentare ale Senatului şi Camerei Deputaţilor, vicepreşedinţii comisiilor permanente ale Senatului şi Camerei Deputaţilor, secretarii comisiilor permanente ale Senatului şi Camerei Deputaţilor, senatorii, deputaţii, primarul general al capitalei, primarul municipiului, oraşului sau al comunei, preşedintele consiliului judeţean etc.) sau *funcţii de demnitate publică numite* potrivit legii (prim-ministru, ministru, secretar de stat, preşedintele Înaltei Curţi de Casaţie şi Justiţie, procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, preşedintele Consiliului Legislativ, preşedintele Curţii Constituţionale, preşedintele Curţii de Conturi, secretarul general la Camera Deputaţilor şi la Senat etc.);

b) indemnizaţiile persoanelor care ocupă funcţii asimilate cu cele de demnitate publică;

c) indemnizaţiile de încadrare brute lunare ale magistraţilor din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, curţilor de apel, tribunalelor, judecătoriilor, parchetelor de pe lângă aceste instanţe, precum şi cele ale personalului de specialitate juridică asimilat magistraţilor;

d) indemnizaţiile de încadrare brute lunare ale personalului de specialitate juridică din Ministerul Justiţiei şi din Institutul Naţional al Magistraturii, asimilat magistraţilor potrivit legii, ale consilierilor juridici din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, ale personalului de specialitate din Centrul de Pregătire şi Perfecţionare a Grefierilor şi a Celuilalt Personal Auxiliar de Specialitate, ale personalului de specialitate din Institutul Naţional de Criminologie etc.;

e) salariile de bază pentru persoanele numite în funcţiile publice din categoria înalţilor funcţionari publici (secretar general al Guvernului şi secretar general adjunct al Guvernului; consilier de stat; secretar general şi secretar ge-

neral adjunct din ministere şi din alte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale; prefect şi subprefect; secretar general al prefecturii, secretar general al judeţului şi al municipiului Bucureşti, director general din cadrul ministerelor şi al celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale);

f) salariile de bază pentru funcţionarii publici din categoria funcţiilor publice de conducere (secretar al municipiului, sectorului municipiului Bucureşti, oraşului şi al comunei; director general adjunct, director şi director adjunct din aparatul ministerelor şi al celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale; director executiv şi director executiv adjunct ai serviciilor publice descentralizate ale ministerelor şi ale altor organe de specialitate ale administraţiei publice centrale, precum şi în cadrul aparatului propriu al autorităţilor administraţiei publice locale; şef serviciu; şef de birou);

g) salariile de bază pentru persoanele numite în funcţii publice din categoria funcţiilor publice de execuţie (expert, consilier, inspector, consilier juridic, auditor, referent de specialitate, referent);

h) salariile de bază pentru personalul de execuţie şi pentru cel de conducere angajat în sectorul bugetar cu normă întreagă prin contract individual de muncă pe durată nedeterminată (personal didactic din învăţământ; personal de specialitate medico-sanitar; personal din activitatea de cercetare ştiinţifică şi dezvoltare tehnologică; personal de specialitate din unităţile teatrale, muzicale şi de cinematografie, din muzee, biblioteci, case de cultură, cămine culturale şi din alte instituţii publice; personal salariat din aparatul propriu al autorităţilor şi instituţiilor publice care desfăşoară activităţi de secretariat, administrative, protocol, gospodărie, întreţinere-reparaţii şi de deservire, precum şi alte categorii de personal care nu exercită prerogative de putere publică);

i) sumele corespunzătoare soldelor de funcţie şi soldelor de grad ale cadrelor militare în activitate şi ale militarilor angajaţi pe bază de contract, cele aferente soldelor de funcţie pentru celelalte funcţii din instituţiile publice de apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională, precum şi salariile de bază pentru personalul civil din aceste entităţi publice;

î) solda lunară de care beneficiază cadrele militare în activitate şi militarii angajaţi pe bază de contract care desfăşoară misiuni în străinătate în ca-

drul forţelor de menţinere a păcii sub egida O.N.U., N.A.T.O. sau a altor organizaţii internaţionale;

j) salariile de bază pentru salariaţii angajaţi cu normă întreagă prin contract individual de muncă pe durată determinată, care nu poate fi încheiat pe o perioadă mai mare de 18 luni;

k) remuneraţiile cuvenite salariaţilor angajaţi prin contract de muncă temporară pentru executarea unor sarcini precise şi cu caracter temporar (prestarea unor activităţi cu caracter sezonier sau a unor activităţi specializate ori ocazionale);

l) salariile persoanelor încadrate cu program de lucru corespunzător unei fracţiuni de normă de cel puţin două ore pe zi, prin contracte individuale de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată;

m) remuneraţiile acordate persoanelor încadrate temporar pe posturile angajaţilor sau pe cele ocupate de funcţionarii publici aflaţi în concediu pentru incapacitate temporară de muncă ori pentru creşterea copilului în vârstă de până la 2 ani sau, în cazul copilului cu handicap, până la împlinirea vârstei de 3 ani;

n) salariile acordate persoanelor încadrate temporar pe posturile angajaţilor sau pe cele ale funcţionarilor publici aflaţi în concediu pentru îngrijirea copilului bolnav în vârstă de până la 7 ani sau, în cazul copilului cu handicap, pentru afecţiuni intercurente, până la împlinirea vârstei de 18 ani;

o) salariile de bază pentru persoanele angajate cu contract individual de muncă, pe perioadă determinată, pentru îndeplinirea atribuţiilor ce revin unor posturi pe care sunt încadraţi salariaţi sau funcţionari publici şi care devin temporar vacante;

p) indemnizaţia de concediu de odihnă anual acordată salariaţilor, magistraţilor şi funcţionarilor publici, precum şi solda lunară pe care o primesc cu anticipaţie cadrele militare în activitate şi militarii angajaţi pe bază de contract la plecarea în concedii de odihnă;

r) indemnizaţia de concediu de odihnă suplimentar de cel puţin 3 zile lucrătoare de care beneficiază salariaţii care efectuează lucrări în condiţii grele, periculoase sau vătămătoare, nevăzătorii salariaţi, alte persoane cu handicap şi tinerii în vârstă de până la 18 ani;

s) indemnizaţia de concediu pentru formarea profesională a salariaţilor

plătită de angajator pe o perioadă de până la 10 zile lucrătoare, în cazul în care în cursul unui an calendaristic, pentru angajații în vârstă de până la 25 de ani și, respectiv, în cursul a doi ani calendaristici consecutivi, pentru salariații în vârstă de peste 25 de ani, nu a fost asigurată participarea acestora la o formare profesională pe cheltuiala angajatorului;

ş) salariul de bază acordat salariatului, pe toată durata formării profesionale inițiate de angajator, în cazul în care participarea sa la cursurile sau la stagiile de formare profesională presupune scoaterea parțială din activitate;

t) indemnizația plătită de angajator pe perioada suspendării contractului de muncă, prevăzută în contractul colectiv de muncă aplicabil sau în contractul individual de muncă, după caz, în situația în care participarea sa la cursurile sau la stagiul de formare profesională, organizate pe cheltuiala angajatorului, presupune scoaterea integrală din activitate;

ț) salariul de bază plătit funcționarului public care urmează programe de formare specializată în administrația publică sau de perfecționare profesională, în situațiile în care acestea sunt organizate: la inițiativa sau în interesul autorității ori instituției publice; la inițiativa funcționarului public, cu acordul conducătorului autorității sau al instituției publice; de Institutul Național de Administrație, de centrele regionale de formare continuă pentru administrația publică locală, în condițiile legii, sau de alte instituții specializate din țară ori din străinătate;

u) salariul de bază ce se acordă persoanei angajate cu contract de muncă, funcționarului public etc. pe perioada detaşării sau trecerii temporare în altă activitate;

v) diferența de 50% dintre solda de grad corespunzătoare gradului prevăzut în statul de organizare şi solda gradului pe care îl au, de care beneficiază ofițerii care îndeplinesc funcții pentru care sunt prevăzute grade superioare gradului pe care îl au;

x) solda lunară de care beneficiază atât cadrele militare în activitate, pe timpul cât sunt elevi sau studenți ai instituțiilor de învățământ militare sau civile, ai unor şcoli, cursuri sau alte forme de pregătire, cât şi cei care frecventează cursurile de zi ale instituțiilor civile de învățământ superior;

y) soldele lunare pe care le primesc cadrele militare în activitate şi mili-

tarii angajați pe bază de contract, pe timpul cât se află în delegare, detașare, permisie și pe perioada executării sancțiunilor disciplinare prevăzute în regulamentele militare;

z) solda de care beneficiază ofițerii, maiștrii militari și subofițerii rezerviști pe timpul concentrării etc.

• Pentru rezultatele deosebite obținute în activitatea desfășurată, ordonatorul de credite poate acorda, în limita a 15% din numărul total al personalului contractual prevăzut în statul de funcții, un *salariu de merit lunar* de până la 15% din salariul de bază. Personalul care beneficiază de salariu de merit se stabilește o dată pe an pe baza rezultatelor obținute în activitatea desfășurată în anul precedent.

Un salariu de merit lunar de până la 15% din salariul de bază, care face parte din acesta și care constituie bază de calcul pentru sporuri și alte drepturi care se atribuie în raport cu salariul de bază, se acordă și funcționarilor publici în limita a 20% din numărul total al acestora, prevăzut în statul de funcții. Funcționarii publici care beneficiază de salariu de merit se stabilesc în fiecare an, după aprobarea bugetelor anuale, pe baza rezultatelor obținute în activitatea efectuată în perioada anterioară.

Și personalul din organele autorității judecătorești poate primi salariu de merit pentru rezultate deosebite în activitatea desfășurată. Acesta poate fi de până la 20% din indemnizația de încadrare brută lunară și se acordă anual.

Cadrele militare din activitate și militarii angajați pe bază de contract din instituțiile publice de apărare națională, ordine publică și siguranță națională pot primi, pentru rezultate deosebite obținute în activitatea desfășurată, o *soldă de merit lunară* de până la 20% din solda de funcție. Solda de merit se stabilește o dată pe an și se acordă pentru cel mult 30% din numărul total de posturi prevăzute în statele de organizare.

Drepturile cuvenite sub această formă personalului angajat pe bază de contract individual de muncă, funcționarilor publici, personalului din organele autorității judecătorești, cadrelor militare în activitate, precum și militarilor angajați pe bază de contract se evidențiază la alineatul de cheltuieli **10.01.02 „salarii de merit"**. Se cuprind, de asemenea, la acest alineat de cheltuieli, gradația de merit care se acordă, potrivit legii, personalului didactic și de cercetare

din învăţământul superior, precum şi sumele corespunzătoare gradaţiilor de merit atribuite personalului didactic militar şi civil din instituţiile militare de învăţământ.

Poate beneficia de gradaţia de merit personalul didactic din învăţământul superior cu performanţe deosebite în pregătirea studenţilor, în inovare tehnică şi în cercetare ştiinţifică, având o vechime de peste 15 ani în domeniu. Această gradaţie se acordă la 15% din numărul posturilor didactice existente la nivelul instituţiei de învăţământ superior, autorizate sau acreditate, şi reprezintă 20% din salariul de bază al persoanei îndreptăţite. Gradaţia de merit se acordă pe o perioadă de 3 ani şi se include în salariul de bază.

• Persoanele angajate pe bază de contract individual de muncă care ocupă o funcţie de conducere (rector, prorector, decan, prodecan, cancelar, director de departament, şef de catedră, director, director adjunct, contabil şef, redactor şef, secretar general de redacţie, preşedinte de federaţie, secretar general de federaţie, preşedinte de club, şef de complex sportiv, şef de laborator, şef de vamă, căpitan şef de port, guvernator, director de zbor etc.) beneficiază de *indemnizaţie lunară de conducere*. Aceasta se diferenţiază în raport cu complexitatea şi răspunderea ce revin funcţiei de conducere, se stabileşte în procente din salariul de bază şi se menţionează la alineatul de cheltuieli **10.01.03 „indemnizaţie de conducere"**.

La alineatul de cheltuieli menţionat se evidenţiază, totodată, indemnizaţiile de conducere pentru funcţiile publice din aparatul Administraţiei Prezidenţiale, Parlamentului, Guvernului, Înaltei Curţii de Casaţie şi Justiţie, Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, Curţii Constituţionale, Consiliului Legislativ, Consiliului Concurenţei, Avocatului Poporului, Curţii de Conturi, Consiliului Naţional pentru Studierea Arhivelor Securităţii şi Consiliului Naţional al Audiovizualului. Se cuprind, de asemenea, la acest alineat de cheltuieli, indemnizaţiile de conducere prevăzute de lege pentru magistraţii detaşaţi în funcţii de director general al Direcţiei Generale a Penitenciarelor, directori în cadrul acestei instituţii publice sau directori de penitenciare.

Indemnizaţiile de comandă, de 10%-50% din solda de funcţie, de care beneficiază ofiţerii care, potrivit prevederilor legale, îndeplinesc funcţii de conducere (comandanţi sau şefi şi locţiitori ai acestora, şefi serviciu, de secţie şi de

birou, precum şi asimilaţii acestora), *indemnizaţia de dispozitiv lunară* de 25% din solda de funcţie, solda de grad, solda de merit, indemnizaţia de comandă şi gradaţii, respectiv din salariu de bază, pe care o primesc cadrele militare în activitate, militarii angajaţi pe bază de contract şi salariaţii civili se menţionează tot la alineatul **10.01.03 „indemnizaţi de conducere"**.

La elementele menţionate se adaugă sumele corespunzătoare indemnizaţiilor de conducere pentru funcţiile publice de conducere din aparatul propriu al: ministerelor; celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale; prefecturilor; instituţiilor subordonate autorităţilor sau instituţiilor publice centrale; serviciilor publice descentralizate ale ministerelor şi ale altor organe de specialitate ale administraţiei publice centrale din unităţile administrativ-teritoriale; consiliilor judeţene; Consiliului General al Municipiului Bucureşti; consiliilor locale; instituţiilor din subordinea consiliilor judeţene sau consiliilor locale.

Indemnizaţia de conducere care se acordă atât persoanelor angajate pe bază de contract individual de muncă, cât şi magistraţilor şi funcţionarilor publici care conduc sau coordonează programe/proiecte, pe perioada de derulare a acestora, prevăzute în programul de activitate al instituţiei publice respective se reflectă tot la alineatul de cheltuieli menţionat. Aceasta se stabileşte de ordonatorul de credite în raport de complexitatea programului/proiectului condus sau coordonat.

• Munca prestată în temeiul unui contract individual de muncă conferă salariaţilor din instituţiile publice *vechime în muncă*. Aceştia beneficiază de un spor de vechime în muncă de până la 25%, calculat la salariul de bază, corespunzător timpului efectiv lucrat în program normal de lucru.

La un spor adecvat vechimii în muncă au dreptul, de asemenea, cadrele militare în activitate detaşate, în baza reglementărilor în vigoare, să îndeplinească funcţii în afara Ministerului Apărării Naţionale, Ministerului Administraţiei şi Internelor, Serviciului Român de Informaţii, Serviciului de Informaţii Externe, Serviciului de Protecţie şi Pază, Serviciului de Telecomunicaţii Speciale şi Ministerului Justiţiei, funcţionarii publici pentru activitatea desfăşurată, salariaţii scoşi parţial din activitate ca urmare a participării la cursurile sau la stagiile de formare profesională iniţiate de angajator, precum şi persoanele an-

gajate pe bază de contract individual de muncă care beneficiază de concediu pentru formare profesională, plătit de angajator, de până la 10 zile lucrătoare. Sporul corespunzător vechimii în muncă se evidenţiază la alineatul de cheltuieli **10.01.04 „spor de vechime"**.

• Persoanele încadrate în muncă în locuri grele, vătămătoare sau periculoase au dreptul la un spor de până la 15% din salariul de bază, corespunzător timpului lucrat la locurile de muncă respective, şi se cuprinde la alineatul de cheltuieli **10.01.05 „sporuri pentru condiţii de muncă"**. Locurile de muncă grele, vătămătoare sau periculoase se stabilesc prin hotărâre de Guvern, iar încadrarea în asemenea locuri de muncă se face după împlinirea vârstei de 18 ani.

La instanţele judecătoreşti şi la parchete se acordă un spor de 15% din indemnizaţia de încadrare brută lunară, proporţional cu timpul efectiv lucrat în condiţii grele, vătămătoare sau periculoase. Situaţiile de acordare a sporului se aprobă de ministrul justiţiei sau de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, după caz, dacă cel puţin 70% din activitate se desfăşoară în aceste condiţii.

Se includ, totodată, la acest alineat de cheltuieli următoarele:

1) sporul de până la 30% din solda lunară, respectiv din salariul de bază, la care au dreptul cadrele militare în activitate, militarii angajaţi pe bază de contract şi salariaţii civili care execută, conduc, coordonează sau contribuie la realizarea: misiunilor operative de protecţie a demnitarilor; acţiunilor de gardare, protecţie şi control antiterorist şi de supraveghere operativă; activităţilor de pază, supraveghere, escortare, reeducare şi asistenţă medicală pentru persoanele arestate preventiv sau condamnate cu pedepse privative de libertate; culegerii, prelucrării, verificării şi valorificării informaţiilor; investigaţiilor, acţiunilor şi intervenţiilor cu un grad ridicat de risc ori în condiţii de pericol deosebit. Sporul de până la 30% se acordă şi militarilor în termen care îşi desfăşoară activitatea în condiţii de pericol deosebit;

2) sporul pentru condiţii periculoase de muncă, diferenţiat în funcţie de gradul de pericol, de timpul efectiv lucrat în aceste locuri, calculat la solda lunară, respectiv la salariul de bază, de care beneficiază personalul militar şi civil care lucrează în condiţii de pericol în unităţile de fabricare, experimentare, analiză sau depozitare a muniţiilor, pulberilor, explozivilor şi substanţelor to-

xice speciale sau care execută operațiuni de depozitare, dezamorsare, manipulare, examinare ori neutralizare a acestora;

3) sporul pentru activități ce solicită o încordare psihică foarte ridicată.

• Salariații, cadrele militare în activitate şi militarii angajați pe bază de contract care desfăşoară activități în unități situate în localități ori în zone izolate sau unde atragerea personalului se face cu greutate, personalul de execuție din trezorerii, ca şi nevăzătorii salariați şi alte persoane cu handicap beneficiază, de asemenea, de sporuri. Acestea se evidențiază la alineatul de cheltuieli **10.01.06 „alte sporuri”**. La acest alineat se reflectă, totodată, sporul de salariu, de minimum 15% din salariul de bază pentru fiecare oră de muncă de noapte prestată între orele 22^{00} şi 6^{00}, cuvenit salariaților care efectuează cel puțin 3 ore de muncă în acest interval.

Funcționarii publici, precum şi personalul din organele autorității judecătoreşti care, potrivit programului normal de lucru, îşi desfăşoară activitatea în timpul nopții, între orele 22^{00} şi 6^{00}, beneficiază de un spor pentru munca prestată în timpul nopții. Acesta este de 25% din salariul de bază sau din indemnizația de încadrare brută lunară, după caz, dacă timpul astfel lucrat reprezintă cel puțin jumătate din programul normal lunar de lucru.

Pentru îndeplinirea unor sarcini, activități şi responsabilități suplimentare funcției de bază, cum ar fi: profesor-diriginte de clasă, medic inspector, farmacist inspector, medic veterinar autorizat să exercite atribuții de inspector al poliției sanitar-veterinare, biolog cu gestiune, persoană cu responsabilitate în domeniul urbanismului şi amenajării teritoriului şi al autorizării executării lucrărilor de construcții, soră-şefă, spălătoreasă cu gestiune şi altele similare, personalul beneficiază de un spor stabilit în procente din salariul de bază. Acesta se evidențiază tot la alineatul **10.01.06 „alte sporuri”**.

Se includ, totodată, la acest alineat sporul de stabilitate şi sporurile de care beneficiază funcționarul public, cunoscute sub denumirea de suplimentul postului şi, respectiv, suplimentul gradului. Sporul de 5% din solda lunară la care au dreptul cadrele militare în activitate, militarii angajați pe bază de contract şi salariații civili care au în primire cai sau câini de serviciu, pe perioada respectivă, se prevede, de asemenea, la alineatul de cheltuieli menționat.

Persoanele angajate pe bază de contract individual de muncă în sectorul

bugetar, funcționarii publici, cadrele militare și salariații civili, precum și magistrații care posedă titlul științific de *„doctor”* sau *„doctor docent”* beneficiază de un spor de 15% din salariul de bază, respectiv din solda de funcție sau din indemnizația de încadrare brută lunară, dacă își desfășoară activitatea în domeniul pentru care posedă titlul respectiv. Acest spor, precum și cel de confidențialitate prevăzut pentru personalul din cadrul Administrației Prezidențiale, Oficiului Registrului Național al Informațiilor Secrete de Stat, Consiliului Național pentru Studierea Arhivelor Securității și Ministerului Afacerilor Externe se menționează tot la alineatul de cheltuieli **10.01.06 „alte sporuri”**.

Autoritățile și instituțiile publice care, potrivit legii, au dreptul să procedeze la confiscarea și la valorificarea de bunuri pot constitui, în limitele prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, un fond de stimulare a funcționarilor publici. Prin reținerea unei cote de 15% din valoarea amenzilor aplicate și încasate se constituie, de asemenea, un fond pentru acordarea de stimulente categoriilor de personal ce fac parte din organele de control ale ordonatorilor principali de credite și ale serviciilor publice descentralizate, care constată fapte ce constituie contravenții și aplică amenzile corespunzătoare.

Și grefierii care participă la efectuarea actelor privind procedura reorganizării judiciare și a falimentului, a actelor de publicitate imobiliară, a actelor comisiei pentru cetățenie etc., beneficiază de un spor de 10% din indemnizația de încadrare brută lunară, calculat în raport cu timpul efectiv lucrat în aceste activități. Asemenea stimulente, precum și sporul pentru complexitatea muncii, de până la 25%, care se acordă persoanelor desemnate să efectueze controlul financiar preventiv propriu se includ, totodată, la alineatul de cheltuieli **10.01.06 „alte sporuri”**.

Judecătorii care compun completele specializate pentru judecarea infracțiunilor de corupție, potrivit art. 29 alin. (1) din Legea nr. 78/2000 pentru prevenirea, descoperirea și sancționarea faptelor de corupție, primesc un spor de 30% din indemnizația de încadrare brută lunară. Acest spor, precum și cel pentru activitatea specializată de combatere a infracțiunilor de corupție, în cuantum de 30% din indemnizația de încadrare brută lunară, care se acordă procurorului general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, procurorilor și specialiștilor de înaltă calificare din Direcția Națională Antico-

rupție, precum și procurorilor care participă la ședințele de judecată ale completelor specializate pentru judecarea infracțiunilor de corupție, se cuprind, de asemenea, la acest alineat de cheltuieli.

• Codul muncii[1] prevede că durata normală a timpului de muncă pentru salariații angajați cu normă întreagă este de 8 ore pe zi și de 40 de ore pe săptămână. Munca prestată în afara duratei normale a timpului de muncă săptămânal este considerată *muncă suplimentară*. Aceasta se compensează prin ore libere plătite în următoarele 30 de zile după efectuarea acesteia. Salariatul beneficiază, în asemenea condiții, de salariul corespunzător pentru orele prestate peste programul normal de lucru.

În cazul în care compensarea prin ore libere plătite nu este posibilă în luna următoare, munca suplimentară se va salariza cu un spor din salariul de bază corespunzător duratei acesteia. Sporul pentru munca suplimentară se stabilește prin negociere, în cadrul contractului colectiv de muncă sau a contractului individual de muncă, după caz, nu poate fi mai mic de 75% din salariul de bază și se evidențiază la alineatul de cheltuieli **10.01.07 „ore suplimentare"**.

Se includ, totodată, la acest alineat de cheltuieli următoarele:

a) sporul la salariu de care beneficiază salariații în situația în care repausul săptămânal se acordă în alte zile decât sâmbăta și duminica pentru a nu prejudicia interesul public sau desfășurarea normală a activității, stabilit prin contractul colectiv de muncă sau, după caz, prin contractul individual de muncă;

b) sporul de 150% din salariul de bază cuvenit salariaților în cazurile în care zilele de repaus săptămânal sunt acordate cumulat, după o perioadă de activitate continuă ce nu poate depăși 15 zile calendaristice, cu autorizarea inspectoratului teritorial de muncă și cu acordul sindicatului sau, după caz, al reprezentanților salariaților;

c) sporul de 150% din salariul de bază acordat salariaților al căror repaus săptămânal a fost suspendat în cazul unor lucrări urgente, a căror executare imediată este necesară pentru organizarea unor măsuri de salvare a persoanelor sau bunurilor angajatorului, pentru evitarea unor accidente iminente sau

[1] *** Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, Monitorul Oficial al României, nr. 72/05.02.2003.

pentru înlăturarea efectelor pe care aceste accidente le-au produs asupra materialelor, instalațiilor sau clădirilor unității;

d) sporul la salariul de bază, ce nu poate fi mai mic de 100% din salariul de bază aferent muncii prestate în programul normal de lucru, de care beneficiază salariații din instituțiile publice sanitare, de asistență socială și din unitățile vamale pentru munca prestată în zilele de sărbătoare legală în care, în conformitate cu reglementările în vigoare, nu se lucrează (1 și 2 ianuarie; prima și a doua zi de Paști; 1 Mai; 1 Decembrie; prima și a doua zi de Crăciun; 2 zile pentru fiecare dintre cele două sărbători religioase anuale, declarate astfel de cultele religioase legale, altele decât cele creștine, pentru persoanele aparținând acestora), în cazul în care, din motive justificate, nu se asigură compensarea cu timp liber corespunzător în următoarele 30 de zile;

e) sporul de 100% din indemnizația de încadrare brută lunară cuvenit personalului din organele autorității judecătorești pentru orele lucrate peste durata normală a timpului de muncă sau în zilele de sărbători legale ori declarate ca zile nelucrătoare;

f) sporul la salariul de bază de care beneficiază funcționarii publici încadrați în funcții de execuție pentru orele prestate peste durata normală a timpului de lucru, precum și pentru orele lucrate în zilele de repaus săptămânal sau în celelalte zile în care, potrivit legii, nu se lucrează;

g) sumele corespunzătoare acordate drept indemnizație de 5%-25% din solda lunară, respectiv din salariul de bază, subofițerilor, militarilor angajați pe bază de contract și salariaților civili ce desfășoară activitate de conducători de autovehicule, chiar și celor care conduc motociclete cu ataș, și care prin natura muncii lucrează peste programul normal de lucru, inclusiv în zilele de repaus săptămânal sau în zilele nelucrătoare, stabilite în conformitate cu reglementările în vigoare, și cărora nu li se poate acorda timp liber corespunzător, conform regulamentelor elaborate de ministere sau de instituții publice centrale;

h) drepturile cuvenite personalului medical pentru gărzile efectuate în afara normei legale de muncă și a programului de lucru de la funcția de bază etc.

• Premiile ce se achită lunar în limita a 2% din cheltuielile salariale aferente personalului contractual, premiul anual și alte premii ce se acordă sala-

riaților care au realizat sau au participat direct la obținerea unor rezultate în activitate, apreciate ca valoroase, se reflectă la alineatul de cheltuieli **10.01.08 „fond de premii"**. La această subdiviziune se menționează, de asemenea, premiile acordate lunar funcționarilor publici în limita a 10% din cheltuielile cu salariile aferente funcțiilor publice, precum și cele achitate în cursul anului, în limita a 5%, din economiile realizate prin reducerea cheltuielilor cu salariile prevăzute în bugetul aprobat.

Tot la acest alineat de cheltuieli se încadrează:

a) premiile ce se achită lunar în limita a 2% din fondul de salarii prevăzut în bugetele de venituri și cheltuieli ale Ministerului Justiției și Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție; premiile acordate în cursul anului, în limita a 5% din fondul de salarii prevăzut în bugetul de venituri și cheltuieli, personalului care asigură realizarea activității ce revenea posturilor din care au provenit economiile, precum și premiul anual, egal cu indemnizația de încadrare brută din ultima lună a anului pentru care se face premierea, acordat magistraților și personalului de specialitate, potrivit legii, pentru activitatea desfășurată;

b) premiile acordate în timpul anului personalului militar și civil pentru îndeplinirea exemplară a atribuțiilor de serviciu, precum și premiul anual de care beneficiază cadrele militare în activitate, militarii angajați pe bază de contract și salariații civili pentru activitatea desfășurată, egal cu solda lunară brută, respectiv cu salariul de bază brut din ultima lună a anului pentru care se face premierea.

Și premiul anual, egal cu salariul mediu lunar de bază realizat în anul pentru care se face premierea, de care beneficiază funcționarii publici pentru activitatea desfășurată, se include la alineatul de cheltuieli **10.01.08 „fond de premii"**. Plata premiului anual pentru personalul din instituțiile publice, indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, inclusiv pentru cel din activitățile de pe lângă unele instituții publice finanțate integral din venituri proprii, se efectuează conform prevederilor legii anuale a bugetului de stat.

• În structura economică a cheltuielilor publice apare și *prima de vacanță*. Sumele prevăzute cu această destinație în bugetele instituțiilor publice, indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, inclusiv în bugetele acti-

vităților de pe lângă unele instituții publice, se înregistrează la alineatul de cheltuieli **10.01.09 „prima de vacanță"**.

• Pentru acoperirea unor posturi vacante pot fi angajate prin concurs, cu respectarea prevederilor legale, persoane care au funcția de bază în afara unității. Codul muncii prevede că orice salariat are dreptul de a cumula mai multe funcții, în baza unor contracte individuale de muncă, beneficiind de salariul corespunzător pentru fiecare dintre acestea. De la această prevedere fac excepție situațiile în care prin lege sunt prevăzute incompatibilități pentru cumulul unor funcții.

În învățământul de toate gradele, posturile vacante existente în statul de funcții care nu s-au ocupat prin concurs până la începutul anului școlar (universitar), cât și cele temporar vacante pot fi ocupate prin cumul și de către personalul didactic existent, încadrat cu normă maximă. De către persoane din aceeași instituție publică, pot fi ocupate prin cumul și posturile vacante din alte entități publice. Drepturile salariale provenite din cumul se menționează la alineatul de cheltuieli **10.01.10 „fond pentru posturi ocupate prin cumul"**. La acest alineat se înregistrează, de asemenea, sumele cuvenite personalului civil cu contract de muncă care ocupă funcții prin cumul din instituțiile publice de apărare națională, ordine publică și siguranță națională din care face parte.

• Se pot întâlni, în anumite domenii de activitate, situații în care atribuțiile ce revin unor posturi, ai căror titulari lipsesc temporar din unitate, nu pot fi amânate și nici redistribuite, în cadrul programului normal de lucru, între ceilalți salariați încadrați pe funcții similare. Pentru înfăptuirea acestora se pot folosi persoane din aceeași instituție publică sau din afara acesteia, care să realizeze sarcinile respective în afara programului lor de lucru. Pe perioadele respective se va utiliza *plata cu ora*, în limita fondurilor care se disponibilizează prin absența persoanelor titulare[1].

Salarizarea activităților didactice care nu se pot constitui în posturi didactice complete se cuantifică în norme fizice și se face, de asemenea, prin plata cu ora. Și personalul didactic de conducere din unitățile de învățământ preuniversitar, degrevat parțial sau total de norma de predare, poate fi salarizat prin

1 *** Hotărârea Guvernului României nr. 281/1993 cu privire la salarizarea personalului din unitățile bugetare, Monitorul Oficial al României, nr. 135/25.06.1993.

plata cu ora. Drepturile salariale din plata cu ora cuvenite personalului propriu al unității, specialiștilor din afara acesteia, cadrelor didactice pensionate etc. se includ la alineatul de cheltuieli **10.01.11 „fond aferent plății cu ora"**. Sumele plătite drept plata cu ora personalului militar se reflectă tot la acest alineat de cheltuieli.

• Pentru participarea la ședințele ordinare sau extraordinare ale consiliilor județene sau locale, precum și ale comisiilor de specialitate sau ale delegaților permanenți, consilierii primesc o *indemnizație*. Aceasta se acordă proporțional cu numărul de ședințe la care persoana a participat, din numărul total al ședințelor organizate.

Indemnizația membrilor consiliilor județene sau locale se reflectă la alineatul de cheltuieli **10.01.12 „indemnizații plătite unor persoane din afara unității"**. Sumele acordate membrilor comisiilor de concurs organizate în vederea ocupării posturilor vacante existente în statul de funcții, drepturile cuvenite membrilor comisiei de evaluare a ofertelor depuse de furnizori, executanți sau prestatori pentru atribuirea contractului de achiziție publică, indemnizația plătită președintelui comisiei de bacalaureat etc. se evidențiază, de asemenea, la acest alineat de cheltuieli.

Atribuirea sau schimbarea de denumiri pentru instituțiile publice și obiectivele de interes județean, cu avizul consiliului local pe al cărui teritoriu administrativ sunt amplasate instituțiile și obiectivele în cauză, se face, prin hotărâre, de către consiliile județene. În schimb, pentru parcuri, piețe, oboare, cartiere, străzi, stații ale mijloacelor de transport în comun, precum și pentru obiective și instituții de interes local aflate în subordinea consiliilor locale, atribuirea sau schimbarea de denumiri se face, prin hotărâre, de către aceste autorități publice.

În situațiile în care proiectele de hotărâri ale consiliilor județene sau locale au ca obiectiv atribuirea ca denumire a unor nume de personalități ori evenimente istorice, politice, culturale sau de orice altă natură ori schimbarea unor astfel de denumiri, legislația în vigoare[1] prevede că acestea vor putea fi adoptate numai după ce au fost analizate și avizate de *comisia de atribuire de denu-*

---

[1] *** Ordonanța Guvernului României nr. 63/2002 privind atribuirea sau schimbarea de denumiri, Monitorul Oficial al României, nr. 646/30.10.2002.

miri judeţeană, respectiv *a municipiului Bucureşti*. Aceasta este formată din 5 membri, specialişti din domeniile istoriei, etnografiei, geografiei, lingvisticii sau artei.

Pentru activitatea desfăşurată în cadrul comisiei menţionate, membrii acesteia primesc o indemnizaţie de şedinţă; cuantumul ei pentru fiecare dintre membrii comisiei de atribuire de denumiri este egal cu jumătate din cel al indemnizaţiei de şedinţă a membrilor consiliului judeţean, respectiv al Consiliului General al Municipiului Bucureşti. Ea se acordă proporţional cu numărul de şedinţe al comisiei, la care persoana a participat, din numărul total al şedinţelor organizate. Sumele necesare pentru plata indemnizaţiilor de şedinţă pentru membrii comisiei de atribuire de denumiri se asigură din bugetul propriu al judeţului, respectiv al municipiului Bucureşti şi se menţionează tot la alineatul de cheltuieli **10.01.12 „indemnizaţii plătite unor persoane din afara unităţii"**.

Suma corespunzătoare indemnizaţiei lunare, de până la 20% din indemnizaţia preşedintelui Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate, de care beneficiază membrii consiliului de administraţie al acestei entităţi publice, cu excepţia preşedintelui şi vicepreşedinţilor, în condiţiile prezenţei efective la şedinţele consiliului de administraţie, indemnizaţiile pentru activităţi prestate în afara obligaţiilor funcţiei de bază (expertize medicale, tehnico-economice şi altele similare) şi indemnizaţia de şedinţă pentru membrii consiliului de administraţie al Casei Naţionale de Pensii şi Alte Drepturi de Asigurări Sociale, cu excepţia preşedintelui şi vicepreşedinţilor, egală cu 10% din indemnizaţia lunară a unui secretar de stat, ca urmare a participării la şedinţe se includ tot la acest alineat de cheltuieli. Şi indemnizaţia lunară de şedinţă acordată membrilor consiliului de administraţie al Fondului Naţional de Asigurare pentru Accidente de Muncă şi Boli Profesionale, cu excepţia preşedintelui, precum şi sumele acordate personalului plecat în misiune permanentă în străinătate pentru plata personalului de pe plan local se înregistrează la alineatul **10.01.12 „indemnizaţii plătite unor persoane din afara unităţii"**.

• Potrivit legii, locul muncii poate fi modificat de către autoritatea sau instituţia publică prin delegarea sau detaşarea salariatului în alt loc de muncă decât cel prevăzut în contractul individual de muncă. Delegarea poate fi dis-

pusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice într-un an şi se poate prelungi, cu acordul salariatului, cu cel mult 60 de zile.

Pentru compensarea cheltuielilor personale, pe care salariatul aflat în delegare este nevoit să le facă datorită dislocării din mediul vieţii sale obişnuite (domiciliul şi familia sa), autoritatea sau instituţia publică îi acordă o *indemnizaţie de delegare*. Acest drept se acordă şi funcţionarilor publici pe perioada în care aceştia se află în delegare în alte localităţi decât cea în care îşi desfăşoară activitatea.

Indemnizaţia de delegare nu poate fi urmărită pentru nici un fel de datorii, nu este impozabilă şi nu se ia în considerare la calcularea impozitului pe venit. Această indemnizaţie se menţionează la alineatul de cheltuieli **10.01.13 „indemnizaţie de delegare, mutare, instalare, transfer"**. Tot la acest alineat de cheltuieli se evidenţiază indemnizaţia de delegare pentru activităţile prilejuite de exercitarea mandatului de către parlamentari şi consilieri.

Transferarea salariaţilor, funcţionarilor publici, cadrelor militare în activitate, magistraţilor etc. în altă localitate determină acordarea de mijloace băneşti celor în cauză, ce au ca destinaţie acoperirea atât a cheltuielilor reclamate de instalarea lor la noul loc de muncă, cât şi a altor cheltuieli ocazionate de mutare. Numai salariaţii şi alte categorii de personal mutaţi în altă localitate, în cadrul aceleiaşi autorităţi sau instituţii publice, au dreptul la:

a) rambursarea costului transportului pentru ei şi membrii familiilor lor, precum şi pentru bunurile din gospodărie;

b) plata unei indemnizaţii egale cu salariul de bază calculat la nivelul salariului din luna anterioară celei în care se transferă, respectiv cu solda lunară brută cuvenită pentru funcţiile în care au fost numite cadrele militare în activitate la noua unitate, sau cu indemnizaţia de încadrare brută lunară la data mutării efective a magistraţilor şi a personalului de specialitate juridică asimilat acestora, potrivit legii, la instanţe care au sediul în alte localităţi decât cele în care îşi au domiciliul;

c) un concediu sau o permisie de 5 zile lucrătoare, în vederea mutării efective, acordate la cererea celui în cauză. Aceste drepturi nu se acordă când mutarea se face în localitatea de domiciliu.

Entitatea publică la care se face transferul suportă plata drepturilor res-

pective, ce nu pot fi urmărite pentru nici un fel de datorii, întrucât au un caracter compensatoriu. Drepturile menționate la lit. b) - c) nu sunt impozabile, nu se iau în considerare la stabilirea impozitului pe venit. Acestea se evidențiază, de asemenea, la alineatul de cheltuieli **10.01.13 „indemnizație de delegare, mutare, instalare, transfer"**, ca și următoarele elemente:

a) prima de instalare acordată personalului didactic de predare din învățământul preuniversitar, preparatorilor și asistenților universitari în cazul angajării prin concurs, în primii cinci ani de la absolvirea studiilor, în altă localitate decât cea de domiciliu;

b) indemnizația de instalare de care beneficiază absolvenții, în primul an de activitate, încadrați ca magistrați sau personal de specialitate juridică în unități din justiție și în parchete situate în altă localitate decât cea de domiciliu ori în localități în care atragerea juriștilor se face cu mare greutate;

c) indemnizația de instalare de care beneficiază funcționarii publici în cazul încadrării, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, într-o autoritate sau instituție publică din altă localitate decât cea de domiciliu;

d) indemnizația de instalare la care au dreptul, la prezentarea la unități, elevii și studenții militari cărora li se acordă, la absolvirea instituțiilor de învățământ, grade de ofițeri, maiștri militari sau subofițeri, precum și cei care sunt repartizați în unități ale marinei civile, aviației civile sau în alte unități;

e) indemnizația de instalare de care beneficiază medicul de familie nou-venit într-un cabinet medical care funcționează în localități izolate, cu condiții grele sau foarte grele și cu un număr mic de locuitori ori în localități deficitare din punct de vedere al prezenței medicului de familie, din cauza nivelului socio-economic și educațional al populației etc.

Nu sunt rare cazurile când un salariat sau un funcționar public este detașat, în interesul autorității sau instituției publice, în altă localitate. Pe durata detașării, pentru o perioadă de cel mult un an, autoritatea sau instituția publică beneficiară este obligată să-i acorde o *indemnizație de detașare*.

Și această indemnizație nu poate fi urmărită pentru nici un fel de obligații, nu este impozabilă și nu se ia în calcul la stabilirea impozitului pe venit. O astfel de indemnizație se menționează la alineatul de cheltuieli **10.01.14 „indemnizație de detașare"**.

Magistraţii aflaţi în delegare sau detaşaţi în localităţi situate la distanţe mai mari de *5 km* de localitatea în care îşi au locul permanent de muncă primesc o *indemnizaţie zilnică de delegare sau de detaşare*[1] (*2%* din indemnizaţia de încadrare brută lunară, dar nu mai puţin decât cuantumul prevăzut pentru personalul din unităţile bugetare), care se menţionează la alineatul de cheltuieli **10.01.13 „indemnizaţie de delegare, mutare, instalare, transfer"** sau **10.01.14 „indemnizaţie de detaşare"**, după caz.

Cadrele militare în activitate, militarii angajaţi pe bază de contract şi salariaţii civili care exercită anumite lucrări ori sarcini corespunzătoare atribuţiilor de serviciu în afara locului lor de muncă, sau sunt detaşaţi ori trimişi la aplicaţii, trageri, instrucţie în tabără sau cu alte misiuni, în alte localităţi decât cele în care se află sediul unităţii din care fac parte, au dreptul, de asemenea, la indemnizaţia de delegare sau de detaşare, după caz.

Şi militarii în termen, elevii şi studenţii militari ai instituţiilor de învăţământ militare şi civile, care se deplasează în interes de serviciu şi cărora nu li se poate asigura masa gratuit în unităţile militare din localitatea unde se execută misiunea, beneficiază de indemnizaţie de delegare.

• La alineatul de cheltuieli **10.01.30 „alte drepturi salariale în bani"** se cuprind:

a) drepturile băneşti cuvenite pentru invenţii şi inovaţii, drepturile de autor, precum şi sumele plătite cu cote-părţi din încasări personalului care lucrează în cadrul policlinicilor cu plată; din punct de vedere al prezenţei medicului de familie, din cauza nivelului socio-economic şi educaţional al populaţiei;

b) sumele acordate persoanelor angajate pe bază de contract individual de muncă şi drepturile cuvenite funcţionarilor publici etc., în condiţiile legii, pentru 3-5 zile lucrătoare de concediu plătit în cazul evenimentelor familiale deosebite (căsătoria salariatului, funcţionarului public etc.; naşterea sau căsătoria unui copil; decesul soţului sau al unei rude ori unui afin până la gradul III inclusiv al salariatului, funcţionarului public etc.);

c) compensaţiile de care beneficiază salariaţii concediaţi pentru motive

---

[1] *** Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 177/2002 privind salarizarea şi alte drepturi ale magistraţilor, Monitorul Oficial al României, nr. 924/18.12.2002.

care nu țin de persoana lor, în condițiile prevăzute de lege și de contractul colectiv de muncă aplicabil, cum ar fi: încetarea activității autorității sau instituției publice; mutarea persoanei juridice într-o altă localitate, iar persoana în cauză nu este de acord să o urmeze; modificarea substanțială a atribuțiilor autorității sau instituției publice, precum și a structurii organizatorice a compartimentelor;

d) drepturile cuvenite salariaților aflați în concediu medical și pentru care, potrivit legii, o parte din aceste drepturi se suportă din fondul de salarii;

e) compensația de care beneficiază salariatul, în condițiile stabilite în contractul colectiv de muncă aplicabil sau în contractul individual de muncă, după caz, pentru situația în care, prin decizia organelor competente de expertiză medicală, se constată inaptitudinea fizică și/sau psihică a salariatului, fapt ce nu permite acestuia să-și îndeplinească atribuțiile corespunzătoare locului de muncă ocupat;

f) primele care se acordă personalului aeronautic navigant din aviația militară pentru condițiile de muncă speciale în care acesta își desfășoară activitatea (prima pentru titlul de clasificare obținut, prima orară de zbor, prima de parașutare, prima specială pentru încercarea, recepția și verificarea în zbor a tehnicii aeronautice);

g) primele la care are dreptul personalul aeronautic nenavigant din aviația militară [prima de clasificare, prima de specializare și prime pentru asigurarea activităților aeronautice (prima care se acordă personalului tehnic-ingineresc de aviație care execută activități de pregătire pentru zbor a aeronavelor, exploatează la sol și în zbor aeronave, exploatează și întreține mijloace tehnice de aerodrom, echipamente de altitudine etc.; prima pentru asigurarea tehnică a zborului; prima de reparații care se acordă personalului din unitățile de reparare-fabricare a tehnicii aeronautice; prima de start care se acordă meteorologilor, personalului tehnic de transmisiuni aeronautice etc. pentru asigurarea starturilor de zbor cu aeronave militare; prima de dirijare de care beneficiază navigatorii de sol pentru conducerea, dirijarea și coordonarea activității de zbor a navelor militare)];

h) indemnizația de ambarcare la care are dreptul personalul militar și civil din subunitățile și unitățile de nave ambarcate pe timpul cât navele se află

în baza lor permanentă sau se deplasează din această bază pentru instrucţie, aplicaţie sau pentru alte misiuni;

i) indemnizaţia de care beneficiază personalul ce execută salturi din elicoptere în apă, precum şi prima acordată membrilor echipajelor de pe nave care participă efectiv la manevrele de plecare şi de acostare;

j) indemnizaţia de scufundare de care beneficiază scafandrii militari şi civili brevetaţi, precum şi indemnizaţia care se acordă membrilor echipei de suprafaţă care asigură scufundările din punct de vedere organizatoric, tehnic şi medical;

k) indemnizaţia acordată cadrelor militare ambarcate pe submarine, indemnizaţia de imersiune şi prima de care beneficiază membrii echipajului pentru ieşirea din submarinul avariat;

l) drepturile salariale ce se acordă, potrivit legii, personalului trimis în străinătate şi care se suportă de unitatea trimiţătoare;

m) indemnizaţia de zbor pentru personalul navigant şi tehnic navigant profesionist, precum şi indemnizaţia de exploatare pentru personalul tehnic aeronautic din Aeroclubul României.

n) suma cu care angajatorul îl despăgubeşte pe salariat în situaţia în care acesta a suferit un prejudiciu material, din culpa angajatorului, în timpul îndeplinirii obligaţiilor de serviciu sau în legătură cu serviciul;

o) compensaţia lunară pentru chirie acordată cadrelor militare mutate în interes de serviciu în altă garnizoană;

p) salarizarea muncii condamnaţilor folosiţi, în afara locului de detenţie, în interesul unităţii etc.

• Se subdivide în mai multe alineate de cheltuieli şi articolul ***10.02 „cheltuieli salariale în natură"***. Unele cheltuieli care se încadrează la acest articol sunt comune tuturor instituţiilor publice, indiferent de activitatea pe care o desfăşoară. Altele sunt specifice numai unor entităţi publice.

• Instituţiile publice finanţate integral din venituri proprii pot acorda *tichete de masă* salariaţilor săi. În schimb, celelalte instituţii publice pot aproba tichete de masă personalului propriu numai dacă în bugetul din care sunt finanţate sunt prevăzute sume cu această destinaţie. Cheltuielile corespunzătoare valorii nominale a tichetelor de masă acordate salariaţilor proprii de către entită-

ţile publice care au acest drept se evidenţiază la alineat de cheltuieli **10.02.01 „tichete de masă"**.

• Alineatul de cheltuieli **10.02.02 „norme de hrană"** cuprinde compensaţia bănească a normelor privind drepturile de hrană prevăzute de actele normative în vigoare pentru personalul militar şi civil. Aceste cheltuieli se fundamentează de compartimentul logistic al unităţii militare în funcţie de numărul de personal şi de numărul de zile calendaristice. În funcţie de aceste elemente se determină numărul de zile hrană. Prin înmulţirea numărului de zile hrană cu valoarea medie zilnică a unei norme de hrană se obţine valoarea cheltuielilor care se înregistrează la acest alineat de cheltuieli.

• *Titlul I „CHELTUIELI DE PERSONAL"* include şi articolul de cheltuieli ***10.03 „contribuţii"***. Acesta se subdivide în mai multe alineate.

• Persoanele fizice şi juridice au, conform legii, obligaţia de a plăti contribuţii de asigurări sociale. În conformitate cu prevederile art. 18 alin. (2) din Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, cotele de contribuţii de asigurări sociale sunt diferenţiate în funcţie de condiţiile de muncă normale, deosebite sau speciale. Aceste cote se aprobă anual prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.

Diferenţa dintre cotele de contribuţii de asigurări sociale aprobate anual prin legea menţionată, în funcţie de condiţiile de muncă, şi cota de contribuţie individuală de asigurări sociale se suportă de *angajator*. Autoritatea sau instituţia publică menţionează, la alineatul de cheltuieli **10.03.01 „contribuţii de asigurări sociale de stat"**, contribuţia de asigurări sociale datorată. Unităţile militare înregistrează această contribuţie doar pentru salariaţii civili şi pentru militarii angajaţi pe bază de contract.

• Conform legii[1], fiecărei persoane îi sunt garantate în România dreptul de a-şi alege liber profesia şi locul de muncă, precum şi dreptul la asigurările pentru şomaj[2]. Ca să beneficieze de *indemnizaţie de şomaj*, asiguraţii au obliga-ţia să plătească *contribuţiile de asigurări pentru şomaj*.

---

[1] * * * Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru şomaj şi stimularea ocupării forţei de muncă, Monitorul Oficial al României, nr. 103/06.02.2000.

[2] Fl. I. Scorţescu, Categorii de persoane asigurate prin sistemul asigurărilor pentru şomaj şi veniturile bugetare, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 46, seria Agronomie, 2003.

Persoanele asigurate obligatoriu, prin efectul legii, pentru riscul pierderii locului de muncă, plătesc o contribuţie individuală la bugetul asigurărilor pentru şomaj de *1%*. În schimb, angajatorii au obligaţia de a plăti lunar o contribuţie la acest buget în cotă de *2%* aplicată asupra fondului total de salarii brute lunare realizate de asiguraţi. Contribuţia la bugetul asigurărilor pentru şo-maj, calculată potrivit legii, se evidenţiază la alineatul de cheltuieli **10.03.02 „contribuţii de asigurări de şomaj"**.

• Potrivit prevederilor art. 1 din Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 150/2002 privind organizarea şi funcţionarea sistemului de asigurări sociale de sănătate, principalul sistem de finanţare a ocrotirii şi promovării sănătăţii care asigură persoanelor asigurate acordarea unui pachet de servicii de bază în caz de boală sau accident este reprezentat de *asigurările sociale de sănătate*. Acestea sunt obligatorii şi funcţionează pe baza mai multor principii. Unul dintre acestea se referă la faptul că asiguraţii şi persoanele juridice sau fizice la care îşi desfăşoară activitatea asiguraţii au obligaţia să participe la plata *contribuţiei de asigurări sociale de sănătate* pentru formarea fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate.

Contribuţia pentru asigurările sociale de sănătate datorată de unitate pentru personalul propriu este de *6%* raportat la fondul de salarii realizat. Aceasta se înregistrează la alineatul de cheltuieli **10.03.03 „contribuţii de asigurări sociale de sănătate"**.

• Din sistemul de asigurări sociale face parte şi asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale. Entităţile publice sunt obligate să asigure, conform legii, pentru risc de accidente de muncă şi boli profesionale, persoanele care desfăşoară activităţi pe baza unui contract individual de muncă, indiferent de durata acestuia, funcţionarii publici, demnitarii aleşi potrivit prevederilor Constituţiei României, persoanele care ocupă funcţii de demnitate publică numite conform legii, precum şi pe alte categorii de personal.

Cotele de contribuţie de asigurări pentru accidente de muncă şi boli profesionale datorate de angajatori, în funcţie de clasa de risc, situate în limitele prevăzute de lege, se aplică asupra fondului brut de salarii. Autorităţile şi instituţiile publice evidenţiază contribuţia de asigurări pentru accidente de muncă şi boli profesionale la alineatul de cheltuieli **10.03.04 „contribuţii de asigurări**

pentru accidente de muncă şi boli profesionale".

• Potrivit prevederilor Ordonanţei de Urgenţă a Guvernului României nr. 158/2005 privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de stat, angajatorii sunt obligaţi să achite la bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate o cotă de *contribuţie pentru concedii şi indemnizaţii*. Aceasta este de 0,75%, se aplică asupra fondului brut de salarii şi se menţionează la alineatul de cheltuieli **10.03.06 „contribuţii pentru concedii şi indemnizaţii"**.

♦ *Titlul* II „BUNURI ŞI SERVICII" este cel mai diversificat. Aici se cuprind cheltuielile cu furniturile de birou, materialele pentru curăţenie, încălzitul, iluminatul şi forţa motrică, carburanţii şi lubrifianţii, piesele de schimb, materialele şi prestările de servicii cu caracter funcţional, reparaţiile curente, medicamentele şi materialele sanitare, bunurile de natura obiectelor de inventar, deplasările, detaşările şi transferările, cărţile, publicaţiile şi materialele documentare, precum şi alte cheltuieli.

• Cheltuielile redate prin alineatul **20.01.01 „furnituri de birou"** vizează costul furniturilor de birou [creioane, cerneală, hârtie de scris, gume, matriţe, tuş, dosare, sfoară, ceară roşie, ace, agrafe, materiale pentru multiplicat, bibliorafturi, plicuri, hârtie cu antet pentru corespondenţă şi alte consumabile utilizate la copiatoare (hârtie şi cerneluri pentru xerox)], preţul de achiziţie al hârtiei pentru imprimante, riboanelor şi al dischetelor folosite la calculatoarele din compartimentele administrativ şi financiar-contabil. Costul obiectelor de birou (tampoane, călimări, maşini de perforat şi de capsat, rigle, scrumiere, coşuri de hârtie etc.), cheltuielile cu materialele necesare pentru confecţionarea registrelor (hârtie, carton, mucava, ace de capsat, sfoară etc.) şi manopera de confecţionare a acestora, fişele şi alte imprimate necesare în activitatea financiar-contabilă şi administrativă, inclusiv adeverinţele de salariat, notele de angajare, transfer sau lichidare etc. se includ, de asemenea, la acest alineat de cheltuieli.

Şi exemplele pot continua cu alte elemente de cheltuieli care se prevăd la alineatul **20.01.01 „furnituri de birou"**. Este vorba de costul furniturilor de birou (creioane, hârtie de scris, dosare, plicuri etc.) necesare activităţii personalului trimis în misiuni permanente în străinătate, de valoarea materialelor consumabile folosite pentru întreţinerea şi funcţionarea tehnicii de calcul şi a aparatelor de multiplicat din dotarea spaţiilor de lucru destinate acestui personal şi

de alte cheltuieli de felul acesta.

• În clasificația economică a cheltuielilor este menționat și alineatul **20.01.02 „materiale pentru curățenie"**. Acesta are în vedere materialele pentru întreținerea ușilor, ferestrelor, pardoselilor, pereților, mobilierului, utilajelor, instrumentarului, veselei, sticlăriei de laborator, grupurilor sanitare etc. Materialele utilizate pentru spălatul lenjeriei și al echipamentului sanitar, cele folosite pentru igiena corporală a bolnavilor, militarilor și a personalului (săpun de rufe, de ras și de toaletă, perii și pastă de dinți, piepteni, lame, sodă de rufe etc.), precum și cele întrebuințate pentru menținerea curățeniei curților instituțiilor publice (inclusiv carburanții utilizați pentru curățenie) se evidențiază, de asemenea, la acest alineat de cheltuieli. Tot aici se înregistrează costul materialelor de întreținere și curățenie destinate atât spațiilor de reprezentare și de lucru, cât și celorlalte spații funcționale pentru personalul trimis în misiuni permanente în străinătate.

• O categorie eterogenă de cheltuieli o constituie cele redate prin alineatul **20.01.03 „încălzit, iluminat și forță motrică"**. Combustibilul solid și lichid folosit pentru scopuri gospodărești (încălzit, preparat hrană, spălat rufe, îmbăiere etc.), plata încălzitului unităților conectate la rețelele de termoficare, cheltuielile pentru gazele utilizate la încălzit sau în alte scopuri, inclusiv costul gazelor lichefiate, costurile cu tăiatul lemnelor, taxele pentru contoare de gaze (garanții), valoarea combustibilului utilizat la prepararea hranei animalelor etc. se includ la acest alineat. Se încadrează, totodată, la acest alineat, costul combustibilului care se întrebuințează pentru încălzirea apei menajere, sediilor și locuințelor destinate personalului trimis în misiuni permanente în străinătate, precum și cheltuielile pentru încălzirea sediilor și locuințelor aferente acestui personal, ce sunt conectate la rețeaua de termoficare a orașului.

Costul curentului electric utilizat atât pentru iluminatul clădirilor, curților, împrejmuirilor și în laboratoare, cât și de mașini de forță, aparate și alte utilaje, prețul de achiziție al becurilor de iluminat, tuburilor fluorescente, starterelor, sticlelor de lampă și petrol pentru iluminat și taxele pentru contoare de energie electrică (garanții) se menționează, de asemenea, la alineatul de cheltuieli **20.01.03 „încălzit, iluminat și forță motrică"**. Tot la acest alineat se prevăd cheltuielile cu plata energiei electrice utilizate atât pentru încălzitul și ilu-

minatul sediului şi locuinţelor destinate personalului trimis în misiuni permanente în străinătate, cât şi pentru funcţionarea maşinilor de gătit, aparaturii din dotare şi a instalaţiilor de aer condiţionat.

• La alineatul de cheltuieli **20.01.04 „apă, canal şi salubritate"** se evidenţiază: costul apei folosite pentru hrană, baie, spălat rufe, stropirea spaţiilor verzi, stingerea incendiilor şi pentru instruirea efectivelor p.s.i.; taxele de canal, cheltuielile de vidanjare şi salubritate; contravaloarea lucrărilor privind curăţirea şi denisiparea fântânilor şi a puţurilor, colectarea, epurarea şi evacuarea apei, precum şi alte cheltuieli ocazionate de aceste activităţi; taxele pentru contoarele de apă (garanţii). Totodată, la acest alineat de cheltuieli se înregistrează: costul consumului de apă utilizată în sediile şi în locuinţele destinate personalului trimis în misiuni permanente în străinătate; taxele pentru canal şi salubritate (inclusiv costul transportului resturilor menajere) aferente sediilor şi locuinţelor acestuia; cheltuielile ocazionate de întreţinerea bazinelor de apă din spaţiile de lucru şi de locuit stabilite pentru personalul menţionat etc.

• Costul abonamentelor pentru radio, televizoare, telefoane, internet, teleimprimatoare, circuite telefonice, mutări de posturi telefonice, precum şi cheltuielile determinate de întreţinerea acestor bunuri, costul convorbirilor telefonice adiţionale şi interurbane, costul timbrelor poştale şi al expediţiilor poştale de valori, formulare etc., taxele poştale şi preţul de achiziţie al căsuţelor poştale se includ la alineatul de cheltuieli **20.01.08 „poştă, telecomunicaţii, radio, tv, internet"**. Tot la acest alineat se menţionează: valoarea timbrelor şi taxelor poştale necesare expedierii corespondenţei şi a unor publicaţii personalului trimis în misiuni permanente în străinătate; costul abonamentelor şi al convorbirilor telefonice, precum şi cel al abonamentelor pentru telexuri şi faxuri necesare pentru desfăşurarea activităţii personalului amintit; costul abonamentelor pentru aparatele radio-tv, cablu şi sisteme informatizate din spaţiile de lucru şi reprezentare aferente personalului trimis în misiuni permanente în străinătate etc.

• La alineatul de cheltuieli **20.01.09 „materiale şi prestări de servicii cu caracter funcţional"** se reflectă costurile cu procurarea materialelor şi cu efectuarea prestaţiilor de servicii, precum şi alte cheltuieli cu caracter funcţional specifice fiecărui domeniu de activitate, care asigură desfăşurarea în bune condiţii a activităţii de bază a instituţiei publice respective, astfel:

a) *materiale şi prestări de servicii specifice instituţiilor publice de învăţă-*

mânt şi de cercetare ştiinţifică: filme, diafilme, planşe, plastelină, creioane colorate, carioci, jucării, cretă etc.; materiale necesare exerciţiilor pentru pregătirea fizică a elevilor şi studenţilor; materiale pentru laboratoare foto; calendare pentru acţiunile sportive interne şi internaţionale; diplome, cataloage, carnete de elev şi legitimaţii de student; imprimate specifice activităţii de învăţământ şi de cercetare ştiinţifică; materiale pentru prelucrare în ateliere şcolare şi în laboratoare (materiale feroase, lemnoase, chimice, reactivi, sticlărie consumabilă etc.), inclusiv costul ambalajelor; hârtie şi materiale pentru tipărirea cursurilor; alte materiale folosite în procesul de învăţământ şi în activitatea de cercetare ştiinţifică; animale pentru experienţă etc. Şi exemplele pot continua cu materiale necesare pentru întreţinerea şi funcţionarea mijloacelor de transport specifice activităţii de învăţământ şi de cercetare ştiinţifică (carburanţi, lubrifianţi, anvelope pentru autovehicule, piese de schimb şi diverse alte materiale pentru întreţinerea şi funcţionarea mijloacelor de transport şi a altor utilaje specifice din instituţiile publice de învăţământ şi de cercetare ştiinţifică);

b) *materiale şi prestări de servicii specifice unităţilor din domeniul sănătăţii:* materiale pentru laborator (reactivi, chimicale, sticlărie consumabilă utilizată în vederea efectuării unor examene de laborator); materiale pentru radiologie, medicina nucleară, ecografie, endoscopie şi pentru explorări funcţionale; alte materiale întrebuinţate în instituţiile şi acţiunile sanitare; imprimate specifice activităţii medico-sanitare (registre de consultaţii, registru de internări, bilete de trimitere şi de internare, foi de observaţii, buletine de analiză, dări de seamă statistice medicale, carnete de sănătate, legitimaţii tip pentru acordarea asistenţei medicale etc.); materiale consumabile specifice utilizate atât în activitatea inspectoratelor de poliţie sanitară şi medicină preventivă, umană sau veterinară, cât şi în cea a serviciilor de medicină legală; materiale procurate şi consumate în activitatea de microproducţie a unităţilor sanitare (materii prime şi auxiliare, fiole, prospecte, cutii, etichete, flacoane, dopuri etc.); animale pentru experienţă etc. Exemplele pot continua cu alte elemente de cheltuieli, cum ar fi: carburanţi, lubrifianţi, anvelope, piese de schimb şi alte materiale necesare pentru funcţionarea, întreţinerea şi repararea curentă a utilajelor specifice activităţii de asistenţă medicală, instrumentarului şi a aparaturii medicale şi de laborator (cu excepţia lucrărilor de reparaţii curente executate în antrepriză şi care se vor încadra la articolul corespunzător de reparaţii); cheltuieli pentru ascuţitul foar-

fecelor, a bisturielor etc. şi pentru nichelarea acestora; costul ambalajelor pentru materialele ce se procură de la acest articol de cheltuieli etc.;

c) *materiale şi prestări de servicii specifice instituţiilor publice organizate în domeniul culturii şi activităţilor sportive şi de tineret.* Diversitatea genurilor de unităţi din acest domeniu, prin intermediul cărora se desfăşoară activităţile respective, determină structuri diferite ale materialelor şi prestărilor de servicii cu caracter funcţional, cum ar fi:

c_1) *materiale şi prestări de servicii specifice instituţiilor profesioniste de spectacole şi concerte (teatre, opere, filarmonici, orchestre simfonice etc.)*: materiale necesare realizării decorurilor şi obiectelor de recuzită (lemne, fier, pânză de doc, tercot, aracet, vopsele, flori, plante artificiale şi naturale etc.); materiale pentru confecţionarea costumelor şi a încălţămintei (stofă, pânză, mătase, piele, înlocuitori din piele, materiale sintetice etc.); bunuri pentru recuzita consumabilă (alimente, ţigări, apă minerală etc.); materiale cosmetice pentru machiajul actorilor; hârtie, toner şi alte materiale pentru realizarea afişelor pentru concerte; dischete folosite de secretariatul muzical; casete video pentru înregistrarea concertelor; broşarea cărţilor cu material publicitar; materiale pentru întreţinerea şi repararea curentă a pianelor şi a altor instrumente muzicale; carburanţi, lubrifianţi, anvelope, piese de schimb şi alte materiale pentru funcţionarea şi întreţinerea mijloacelor de transport necesare realizării spectacolelor în ţară sau în străinătate, precum şi pentru aprovizionarea materialelor ce se procură de la acest articol de cheltuieli etc.;

c_2) *materiale şi prestări de servicii specifice bibliotecilor*: materiale necesare atelierului de legătorie (mucava, carton, aracet, hârtie pentru ambalat, pânză legătorie etc.); materiale pentru atelierul de multiplicare (hârtie xerox, toner, cilindru, developer etc.); piese de schimb necesare copiatoarelor (lamelă ştergere, fuser, rulmenţi, bucşe, pinioane etc.); materiale necesare *serviciului carte rară* (pânză legătorie, mucava, aracet, piele, capse etc.); servicii efectuate la copiatoarele aflate în atelierul de multiplicare; registre, permise de intrare şi alte imprimate specifice bibliotecilor etc.;

c_3) *materiale şi prestări de servicii specifice muzeelor*: filme, diafilme etc.; materiale foto, executarea de fotografii, pliante şi tipărirea de reviste; bilete de intrare în muzee; registre şi alte imprimate specifice activităţii muzeale; afişe pentru diverse activităţi cultural-artistice (seară de poezie, lansări de cărţi

etc.); costuri efectuate cu diverse mijloace mass-media pentru publicitatea activităţilor muzeale; materiale publicitare, ghiduri şi almanahuri; materiale pentru conservare şi restaurare; piese de schimb şi alte materiale folosite pentru întreţinerea şi repararea aparatelor de măsură şi control specifice activităţii muzeale, precum şi a celor de laborator; servicii de pază efectuate de gardienii publici; realizarea şi actualizarea site-ului instituţiei publice pe Internet etc.;

c_4) *materiale şi prestări de servicii specifice caselor de cultură, căminelor culturale şi altor unităţi cu activitate cultural-educativă*: materiale de consum pentru ateliere şcolare din cadrul caselor de cultură; materiale publicitare pentru festivaluri studenţeşti de teatru, dans, muzică populară etc.; invitaţii pentru festivaluri, fluturaşi publicitari, afişe etc.; servicii de transport pentru diverse festivaluri culturale; procurarea costumelor necesare formaţiilor de artişti amatori şi a materialelor în vederea realizării decorurilor; piese de schimb şi alte materiale utilizate pentru întreţinerea şi repararea aparatelor de proiecţie cinematografică, instrumentelor muzicale, televizoarelor şi a altor aparate ce asigură desfăşurarea manifestărilor şi acţiunilor specifice căminului cultural; materiale publicitare, materiale şi servicii specifice activităţilor desfăşurate de către şcolile populare de artă şi meserii, universităţile populare, centrele pentru conservarea şi promovarea culturii tradiţionale, centrele culturale şi de alte instituţii publice cu activitate cultural-educativă;

c_5) *materiale şi prestări de servicii specifice instituţiilor publice cu activitate de tineret*: materiale achiziţionate şi consumate pentru realizarea acţiunilor cuprinse în programele pentru tineret; costul studiilor, documentarelor, materialelor audio-culturale, tipăriturilor, multiplicărilor şi al publicaţiilor necesare înfăptuirii programelor pentru tineret; cheltuieli pentru sondarea opiniei publice şi pentru popularizarea programelor pentru tineret; piese de schimb şi alte materiale pentru întreţinerea şi repararea aparaturii birotice şi a instalaţiilor utilizate pentru înfăptuirea acţiunilor cuprinse în *programele pentru tineret*[1];

[1]Programul pentru stimularea şi educarea creativităţii în domeniul ştiinţelor şi tehnicii, programul cultural pentru tineri, programul de educaţie a comportamentului şi igienico-medicală, precum şi cel de educaţie în timpul liber, programul de educaţie permanentă, de ajutor social, de întinerire a satului românesc şi cel de stimulare a vieţii asociate, programul de realizare a unei reţele de centre de informare şi documentare pentru tineret, de educaţie şi formare ecologică, de educaţie moral-religioasă şi cel de educaţie la distanţă, programul de relaţii şi schimburi internaţionale, precum şi programul de participare a tineretului din România la acţiunile UNESCO reprezintă ***programe pentru tineret*** *(Tatiana Moşteanu, Buget şi trezorerie publică, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1997, p. 161).*

închirierea de săli de spectacole şi servicii în vederea desfăşurării de acţiuni pentru tineret; plata taxelor de participare la manifestaţiile pentru tineret care se desfăşoară în străinătate, a asigurărilor obligatorii şi a altor taxe legale; imprimate specifice instituţiilor publice cu atribuţii pe linia realizării acţiunilor cuprinse în programele pentru tineret etc.;

c_6) *materiale şi prestări de servicii specifice instituţiilor publice cu activitate sportivă*: pliante şi alte materiale de popularizare a ramurilor de sport, a competiţiilor şi a rezultatelor obţinute; materiale de propagandă sportivă (cupe, tricouri, diplome, medalii, fanioane, insigne, brelocuri etc.); casete video pentru înregistrarea activităţilor sportive; costuri efectuate cu diverse mijloace mass-media pentru publicitatea acţiunilor sportive; registre şi alte imprimate specifice instituţiilor publice care au ca atribuţii activitatea sportivă; cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea mijloacelor care asigură transportul echipamentului de antrenament şi de competiţie, precum şi al materialului sportiv (motociclete, biciclete, ambarcaţiuni, paraşute, boburi etc.); materiale pentru întreţinerea şi repararea curentă a materialului sportiv; costuri generate de închirierea de bunuri şi servicii (săli, instalaţii, aparatură audio-video) necesare organizării de consfătuiri cu caracter sportiv etc.;

d) *materiale şi prestări de servicii specifice instituţiilor publice de apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională*. Acestea sunt grupate pe mai multe categorii, cum ar fi:

d_1) *materiale şi prestări de servicii pentru pregătirea de luptă şi pentru învăţământ*: materiale necesare exerciţiilor pentru pregătirea fizică şi de luptă a militarilor, inclusiv pentru instrucţie în poligoane; materiale şi costul manoperei pentru tipărirea broşurilor pe linia pregătirii de specialitate; baterii, lanterne, filme pentru circulaţie, bastoane de pază şi ordine; materiale pentru întreţinerea şi funcţionarea instalaţiilor de instrucţie şi pregătire de specialitate; filme achiziţionate, costuri de filmare şi valoarea materialelor pentru laboratoare foto; cheltuieli de propagandă pentru instruire; calendare pentru acţiunile sportive interne şi internaţionale; cheltuieli cu pregătirea sportivilor, transferul acestora şi cu primele pentru sportivi; achiziţionări de filme şi costuri de filmare pentru personalul trimis în misiuni permanente în străinătate;

d_2) *materiale şi prestări de servicii privind repararea tehnicii de luptă*

şi alte cheltuieli: materiale şi piese de schimb necesare reparării mijloacelor de transport şi a tehnicii de luptă, precum şi cheltuielile determinate de efectuarea acestora; costul întreţinerilor şi reparaţiilor efectuate la mijloacele de geniu, chimice, foto etc.; costul confecţionării unor piese de schimb sau a altor materiale din dotarea mijloacelor de transport; costul unor servicii (spălat, gresat, verificări tehnice, încărcări acumulatoare) ce se execută în ateliere specializate; cheltuieli cu completarea truselor de scule; materiale şi piese de schimb necesare pentru funcţionarea, întreţinerea şi repararea armamentului, staţiilor radio, mijloacelor de transmisiuni etc.; costuri ocazionate de trecerea apelor cu bacuri pentru persoane, materiale, mijloace de transport, animale etc.; taxe pentru parcarea autovehiculelor unităţilor militare aflate în misiune; cheltuieli privind piesele de schimb, reparaţiile şi alte operaţiuni (inclusiv verificările tehnice) efectuate la mijloacele de transport puse la dispoziţia personalului trimis în misiuni permanente în străinătate;

d_3) *cheltuieli privind carburanţii şi lubrifianţii*: costul carburanţilor şi lubrifianţilor atât pentru mijloace de transport terestre, nautice şi aeriene, cât şi pentru tehnica de luptă; cheltuieli pentru efectuarea analizelor de laborator specifice; costul carburanţilor şi lubrifianţilor pentru mijloacele de transport puse la dispoziţia personalului trimis în misiuni permanente în străinătate;

d_4) *materiale şi prestări de servicii privind tehnica de calcul şi aparatele de multiplicat*: piese de schimb şi materiale pentru reparaţii, întreţinerea şi funcţionarea tehnicii de calcul şi a aparatelor de multiplicat, precum şi cheltuieli ocazionate de efectuarea acestor reparaţii; service pentru tehnica de calcul şi aparatele de multiplicat; piese de schimb şi materiale pentru reparaţii, întreţinerea şi funcţionarea tehnicii de calcul şi a aparatelor de multiplicat din dotarea spaţiilor de lucru aferente personalului trimis în misiuni permanente în alte ţări, precum şi costul reparaţiilor efectuate la activele respective; costul reparaţiilor la maşini şi utilaje agricole şi zootehnice;

d_5) *materiale de uz criminalistic*: contravaloarea materialelor fotosensibile, casetelor audio şi video, reactivilor şi consumabilelor de laborator; costul instrumentarului pentru truse criminalistice; contravaloarea pulberilor relevante, foliilor pentru ridicarea urmelor, pensulelor speciale, becurilor pentru aparatura criminalistică, cernelurilor pentru poligraf şi a tuşului pentru prelevarea ampren-

telor; costul altor materiale de uz criminalistic.

• Diversificat este şi alineatul de cheltuieli **20.01.30 „alte bunuri şi servicii pentru întreţinere şi funcţionare"**. La acesta se încadrează, printre altele, următoarele elemente: costul serviciilor de dezinfecţie, deratizare şi dezinsecţie; cheltuielile cu materialele pentru apărarea locală antiaeriană şi pentru prevenirea incendiilor (soluţii pentru extinctoare, prafuri pentru stingerea incendiilor, nisip etc.); materialele pentru întreţinerea parcurilor şi a spaţiilor verzi ale instituţiilor publice, precum şi costul seminţelor, răsadurilor etc.; costurile cu transportul materialelor şi al materialelor de natura obiectelor de inventar care se efectuează între unităţi cu alte mijloace de transport decât cele proprii; cheltuielile cu transportul materialelor pentru misiune realizate cu mijloace închiriate; costul chiriilor pentru vagoanele penitenciare şi cheltuielile cu chiriile pentru compartimentul de transport destinat poştei speciale.

Plata serviciilor efectuate prin alte unităţi (imprimerie, legătorie, multiplicare, traduceri, pază etc.), cheltuielile determinate de mutatul serviciilor, costul curăţatului covoarelor şi al perdelelor, valoarea materialelor pentru pavoazare, cheltuielile pentru chiria localurilor ocupate de instituţiile publice, primele pentru asigurarea autovehiculelor şi a altor bunuri, în condiţiile legii, piesele de schimb, carburanţii, lubrifianţii, anvelopele şi alte materiale folosite pentru întreţinerea şi repararea mijloacelor de transport cu caracter administrativ-gospodăresc (spălare, gresare, revizii tehnice, reparaţii curente etc.), costul tunsului pentru studenţii şi elevii şcolilor militare de subofiţeri, militarii în termen şi pentru cei cu termen redus se menţionează tot la acest alineat.

Cheltuieli pentru întreţinerea şi funcţionarea instalaţiilor frigorifice, lifturilor etc., cele pentru procurarea de broşuri, planşe, norme şi orice alte materiale de instruire şi propagandă, costurile cu legatul arhivei serviciilor, materialele folosite pentru conservarea şi păstrarea fondului arhivistic, materialele şi manopera utilizate pentru reparatul butoaielor şi pentru cositoritul veselei, cazanelor, frigiderelor etc., pe bază de deviz, materialele de igienă pentru animale (mături, ţesale, căpestre, traiste de grăunţe, zgărzi, potcoave etc.) se evidenţiază tot la alineatul de cheltuieli **20.01.30 „alte bunuri şi servicii pentru întreţinere şi funcţionare"**.

Exemplele pot continua şi cu alte elemente care se cuprind la alineatul

de cheltuieli menționat, cum ar fi: taxele achitate pentru scoaterea din vamă a unor materiale trimise din țară personalului aflat în misiune permanentă în străinătate; prestațiile efectuate de către personalul autohton (traducători, șoferi, paznici, îngrijitori etc.), în baza aprobărilor legale, pentru acest personal; asigurările obligatorii, conform legislației din țara de reședință, efectuate în baza aprobărilor primite din țară pentru imobile sau alte bunuri (inclusiv cele auto) destinate acestuia; costul chiriei aferente spațiilor închiriate (imobil, garaj, apartament), precum și cheltuielile pentru închirierea mobilierului din spațiile de locuit destinate personalului aflat în misiune permanentă în străinătate.

• Uzura fizică nu afectează, așa cum se știe, diferitele părți ale mașinilor, utilajelor, instalațiilor etc. în mod egal și, ca urmare, este necesară înlocuirea unor părți ale activelor fixe corporale de această natură. Alături de aceste înlocuiri este indispensabilă și executarea unor lucrări de reparații pentru menținerea capacității normale de funcționare a construcțiilor, mașinilor, instalațiilor tehnice, mobilierului etc. În funcție de complexitatea și perioadele la care acestea se execută, deosebim reparații curente și capitale.

Reparațiile curente se înfăptuiesc pentru menținerea activelor în stare de funcționare; se execută în cadrul instituției publice sau de către terți și se menționează la articolul de cheltuieli ***20.02 „reparații curente"***. Acestea au în vedere, printre altele, următoarele elemente: reparații curente efectuate la construcții [(reparații de zidărie, uși, ferestre, tocuri, pardoseli, tavane și de acoperișuri; zugrăveli interioare și exterioare; înlocuiri de geamuri, burlane și de jgheaburi, precum și reparații la împrejmuiri; reparații la sobe de încălzit și la cele de bucătărie; reparații la instalații, utilaje, ustensile și accesorii de bucătărie la popote, cantine, ateliere (mașini de calcul, mașini unelte etc.)]; reparații executate la calorifere și la instalații de apă, canalizare, iluminat, gaze, aer condiționat etc.; reparații și revizii realizate la ascensoare; lucrări de tinichigerie făcute la coșuri de fum și ventilații etc.); reparații efectuate la drumuri, poduri, podețe, alei asfaltate etc. care cad în sarcina instituțiilor publice; reparații curente înfăptuite la inventarul și la utilajul de construcții (motoare, motopompe, hidrofoare etc.); materiale și piese de schimb necesare pentru reparații curente de natura celor de mai sus; costuri ocazionate de montarea și demontarea baracamentelor, conform dispozițiilor legale în vigoare; costul documentației tehnice etc.

Sumele necesare pentru achiziţionarea de pe piaţa locală a unor materiale pentru întreţinerea instalaţiilor electrice, sanitare şi de apă din sediile şi spaţiile de locuit destinate personalului trimis în misiuni permanente în străinătate, precum şi cele aferente întreţinerii şi reviziei lifturilor, centralelor termice şi instalaţiilor de aer condiţionat din sediile şi spaţiile de locuit destinate acestui personal etc. se înregistrează, de asemenea, la articolul de cheltuieli menţionat.

• Articolul de cheltuieli ***20.03 „hrană"*** este divizat în două alineate. Costul alimentelor, în limita alocaţiilor zilnice de hrană, stabilit pentru oamenii internaţi în spitale şi sanatorii, pentru copiii din creşe, ca şi pentru persoanele vârstnice din căminele pentru persoane vârstnice ori pentru alte categorii de beneficiari, cheltuielile cu analizele de laborator ale alimentelor, valoarea animalelor cumpărate în vederea sacrificării pentru hrana oamenilor; costul măcinişului aferent pentru hrana oamenilor şi cheltuielile cu sacrificarea animalelor şi prepararea cărnii; costurile ocazionate de achiziţionarea şi păstrarea gheţii artificiale sau naturale; cheltuielile cu hrana sportivilor (alimentaţie de efort) etc. se includ la alineatul de cheltuieli **20.03.01 „hrană pentru oameni"**. La acest alineat se încadrează, de asemenea, următoarele: cheltuielile cu hrana cadrelor militare stabilite pe baza normelor pentru hrănirea efectivelor; costurile cu hrana trupei, elevilor din liceele şi şcolile militare, studenţilor din instituţiile superioare de învăţământ militar, concentraţilor, minorilor, reţinuţilor şi deţinuţilor care beneficiază de hrană conform normelor legale în vigoare; contravaloarea ţigărilor acordate militarilor în termen, potrivit normelor în vigoare etc.

• La alineatul de cheltuieli **20.03.02 „hrană pentru animale"** se reflectă: furajele, grăunţele etc. folosite pentru hrana animalelor de serviciu, tracţiune, experienţă şi de reproducţie prevăzute în statele de organizare; cheltuielile pentru hrănirea animalelor din gospodăriile agrozootehnice ale unor instituţii publice (furaje, ingrediente, concentrate etc.); costurile efectuate de gospodăriile agrozootehnice pentru procurarea seminţelor, materialului de plantat, îngrăşămintelor chimice şi organice, insecticidelor etc.; costul paielor pentru aşternut; cheltuielile cu conservarea, păstrarea şi cu analizele de laborator ale alimentelor şi furajelor utilizate în hrana animalelor etc. Alocaţiile ce se acordă cadrelor militare pentru hrana şi întreţinerea câinilor primiţi în îngrijire, con-

form dispozițiilor legale, cheltuielile pentru furajarea, adăpostirea și îngrijirea cailor prin diverse organizații și persoane fizice, precum și alte costuri care privesc hrana și întreținerea animalelor se evidențiază, de asemenea, la acest alineat de cheltuieli.

• Și articolul de cheltuieli ***20.04 „medicamente și materiale sanitare"*** este divizat tot în două alineate. Costul medicamentelor acordate gratuit în tratamentul bolnavilor spitalizați și în ambulatoriu, cheltuielile pentru procurarea serurilor, vaccinurilor, substanțelor farmaceutice, reactivilor de laborator, sângelui pentru transfuzii, izotopilor etc., precum și costurile specifice pentru transportul, ambalarea, conservarea și depozitarea medicamentelor se includ la alineatul **20.04.01 „medicamente"**. Preparatele dietetice utilizate în alimentația artificială a noului-născut și a copilului sugar (Humana, Robebi, Milupa, Ceratonia etc.), soluțiile perfuzabile și alte produse și preparate medicamentoase folosite în tratamentul unor afecțiuni, inclusiv costul ambalajelor, se prevăd, de asemenea, la acest alineat.

Se încadrează, totodată, la alineatul de cheltuieli **20.04.01 „medicamente"** următoarele: a) cheltuielile medicale pentru cadrele trimise în străinătate, pentru vaccinuri și medicamente specifice unor țări sau localități cu climă greu de suportat, pentru spitalizare și intervenții chirurgicale în cazuri de urgență stabilite de către Ministerul Sănătății; b) costurile medicale pentru personalul trimis în misiune permanentă în străinătate, precum și pentru membrii de familie ai acestuia, aflați în întreținere permanentă în străinătate, în condițiile și cazurile stabilite de către Ministerul Sănătății pentru: b_1) vaccinuri și medicamente specifice unor țări sau localități cu climă greu de suportat; b_2) consultații, analize și vaccinuri obligatorii pentru mame înainte și după naștere, precum și pentru nou-născuți; b_3) consultații, spitalizare și intervenții chirurgicale, analize și medicamente numai în cazuri de urgență; c) cheltuielile pentru medicamentele de uz veterinar (cumpărarea de medicamente, substanțe farmaceutice, seruri, vaccinuri etc. pentru animale); d) costurile specifice pentru transportul, ambalarea, conservarea și depozitarea medicamentelor de uz veterinar.

• Costul materialelor sanitare pentru uz uman (materiale de fizioterapie și de laborator, filme radiologice, produse tehnico-medicale consumabile, cu excepția bunurilor de natura obiectelor de inventar, truse sanitare și materiale

pentru pansament (vată, tifon, alcool, leucoplast, pansamente sterile etc.), seringi de unică folosință, ace pentru seringi, atele, gips utilizat în ortopedie, materiale stomatologice, inclusiv valoarea materialelor pentru împachetat medicamente în farmacii se evidențiază la alineatul **20.04.02 „materiale sanitare".** La acestea se adaugă protezele chirurgicale, ortopedice, stomatologice, auditive, ochelarii şi centurile abdominale, pungile de recoltare a sângelui, oxigenul medicinal, plantele medicinale utilizate în tratamentul de balneofizioterapie, nămolul terapeutic, bioxidul de carbon folosit pentru zăpada carbonică, perfuzoarele, radiografiile şi analizele ce nu se pot face în laboratoarele proprii, precum şi cheltuielile cu întreținerea şi repararea aparatelor şi instrumentelor medicale de profil uman.

Materialele sanitare pentru animale se înregistrează tot la acest alineat de cheltuieli. Este cazul radiografiilor şi analizelor veterinare ce se efectuează la dispensare specializate, costului instrumentarului produselor tehnico-medicale procurate pentru animale, cu excepția celor de natura obiectelor de inventar, cheltuielilor cu întreținerea şi repararea aparatelor şi instrumentelor sanitar-veterinare etc.

• În patrimoniul instituțiilor publice se întâlnesc şi bunuri de natura obiectelor de inventar (uniforme şi echipament; lenjerie şi accesorii de pat; alte obiecte de inventar). Activele de această natură se încadrează la articolul de cheltuieli ***20.05 „bunuri de natura obiectelor de inventar"***, care este divizat în trei alineate de cheltuieli.

• Uniformele şi accesoriile cadrelor militare (bonetă, căciulă, şapcă pentru ceremonie, de vară şi de iarnă, costum de iarnă şi de vară, geacă tercot, manta de ploaie, scurtă, cămaşă cu epoleți, bocanci unici şi ghete îmblănite, pantofi pentru ceremonie, de iarnă şi de vară, cravate, centură pentru ceremonie şi centură cu diagonală, curea pantaloni, fular, mănuşi, pulovere cu epoleți, şosete etc.), ținuta militarilor în termen (capelă unică de instrucție, şapcă mozaic de instrucție, căciulă, costum mozaic, scurtă mozaic, bluză flauşată, cămaşă bluză mozaic, lenjerie de corp, bocanci unici, centură, curea, ciorapi bumbac etc.), uniforma şi accesoriile pe care le poartă personalul Gărzii Naționale (costum, cravată, jachetă, sacou, fustă etc. şi, respectiv, pantofi, insignă, plachetă cu nume etc.), uniforma primită de funcționarii publici care, potrivit legii, sunt obli-

gați să o poarte în timpul serviciului, ținuta pentru studenții și elevii școlilor militare etc. se evidențiază la alineatul de cheltuieli **20.05.01 „uniforme și e-chipament"**.

La acest alineat se înregistrează și echipamentul care se acordă persoanelor internate în spitale (pijamale, cămăși de noapte, halate molton, capoate, papuci etc.), copiilor din creșe, persoanelor vârstnice din căminele pentru persoanele vârstnice, militarilor, deținuților etc., echipamentul de lucru pentru bolnavii cuprinși în activități de ergoterapie în unitățile sanitare, potrivit reglementărilor legale, și echipamentul sanitar pentru personalul medico-sanitar și pentru vizitatorii unităților sanitare, cu excepția echipamentului de protecție a muncii.

Exemplele pot continua cu: echipamentul pentru persoanele reținute în arest, conform normelor în vigoare; echipamentul special și de protecție pentru militari; echipamentul sportiv și materialele sportive pentru efective; sacii pentru transportul echipamentului și al corespondenței; cheltuielile cu spălatul e-chipamentului; costul confecționării și al reparațiilor efectuate pentru echipament și pentru materiale sportive; costul harnașamentului pentru caii și câinii de serviciu etc.

• Procurarea și confecționarea lenjeriei și a accesoriilor de pat (pături, saltele, cearșafuri, fețe de pernă etc.), potrivit normelor legale, costul spălatului activelor circulante menționate, precum și cheltuielile cu reparațiile efectuate la astfel de bunuri se menționează la alineatul de cheltuieli **20.05.03 „lenjerie și accesorii de pat"**. Cheltuielile cu achiziționarea lenjeriei și accesoriilor de pat pentru efective și pentru spațiile aflate în administrarea instituțiilor publice de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, costul activelor de felul acesta cumpărate pentru personalul trimis în misiuni permanente în străinătate, precum și costul spălatului și al reparațiilor efectuate la aceste bunuri pentru personalul menționat se prevăd tot la respectivul alineat de cheltuieli.

• Obiectele de inventar cu caracter funcțional sau de uz administrativ-gospodăresc, în limita valorică individuală stabilită de lege ori cu o durată de serviciu de până la un an, indiferent de costul lor, se încadrează la alineatul de cheltuieli **20.05.30 „alte obiecte de inventar"**. Materialele, piesele de schimb și manopera pentru repararea, întreținerea și funcționarea obiectelor de inven-

tar, când acestea se fac pe bază de deviz de unități din afara instituțiilor publice, cheltuielile efectuate de gospodăriile agrozootehnice pentru procurarea uneltelor agricole (sape, greble, furci, lopeți, găleți etc.), articolele de inventar care au o valoare individuală mai mică decât suma stabilită prin lege pentru activele fixe corporale, exprimată în dolari SUA sau EURO la cursul zilei, sau a căror durată de serviciu este mai mică de un an, necesare pentru dotarea sediilor și spațiilor de locuit destinate personalului trimis în misiuni permanente în alte țări se înregistrează tot la acest alineat de cheltuieli.

• Salariații, funcționarii publici, magistrații, cadrele militare în activitate, militarii angajați pe bază de contract etc. aflați în delegare, detașați ori transferați în alte localități decât cele în care se află sediul unității din care fac parte au dreptul și la *decontarea cheltuielilor de transport și de cazare*. Acestea se evidențiază la articolul ***20.06 „deplasări, detașări, transferări"***, care este divizat în două alineate de cheltuieli.

Elementele care se referă la cheltuielile de transport și de cazare ce se decontează persoanelor aflate în delegare sau celor detașate în localități situate la distanțe mai mari de *5 km* de localitatea în care își au locul permanent de muncă, precum și costul transportului pentru salariații, funcționarii publici, magistrații, cadrele militare în activitate etc. transferate în alte localități se evidențiază la alineatul de cheltuieli **20.06.01 „deplasări interne, detașări, transferări"**.

Magistraților aflați în delegare sau celor detașați li se decontează cheltuielile de cazare la structuri de primire turistice de categoria *până la 3 stele* inclusiv (hoteluri, moteluri, vile, cabane, campinguri, sate de vacanță, pensiuni și ferme agroturistice destinate prin construcție cazării), precum și cele de transport cu orice categorie de tren clasa I, vagon de dormit clasa I, avion ori cu alte mijloace de transport, după caz. De aceste drepturi beneficiază și magistrații care se deplasează pentru susținerea examenului de capacitate sau a altor examene prevăzute de Legea nr. 92/1992 pentru organizarea judecătorească.

În situația în care magistrații nu beneficiază de cazare în condițiile menționate, aceștia au dreptul la o sumă egală cu *0,5%* din indemnizația de încadrare brută lunară pentru fiecare noapte de cazare. Dacă deplasarea se face cu autoturismul proprietate personală, magistrații au dreptul la decontarea valorii a *7,5 litri* carburanți la suta de kilometri parcurși.

Alte elemente care se cuprind la acest alineat de cheltuieli se referă la decontarea cheltuielilor de cazare şi transport, potrivit reglementărilor în vigoare, pentru: a) cadrele militare în activitate, militarii angajaţi pe bază de contract şi salariaţii civili care exercită anumite lucrări ori sarcini corespunzătoare atribuţiilor de serviciu în afara locului lor de muncă, sau sunt detaşaţi ori trimişi la aplicaţii, trageri, instrucţie în tabără sau cu alte misiuni, în alte localităţi decât cele în care se află sediul unităţii din care fac parte; b) militarii în termen, elevii şi studenţii militari ai instituţiilor de învăţământ militare şi civile, care se deplasează în interes de serviciu şi cărora nu li se poate asigura cazarea gratuit în unităţile militare din localitatea unde se execută misiunea; c) echipele artistice care efectuează turnee în ţară; d) persoanele trimise la congrese, consfătuiri, concursuri etc. care au loc pe plan naţional etc.

Costurile pentru transportul efectuat în localitatea de reşedinţă a unităţii cu mijloace de transport în comun pentru personalul care beneficiază de acest drept, potrivit legii, drepturile ce se acordă în perioada concediului de odihnă, o singură dată pe an, magistraţilor şi personalului de specialitate juridică prevăzut de Ordonanţa de urgenţă nr. 177/2002 privind salarizarea şi alte drepturi ale magistraţilor (transport gratuit dus-întors între localitatea de domiciliu şi localitatea din ţară în care îşi petrec concediul de odihnă sau decontarea valorii a *7,5 litri* carburanţi la suta de kilometri parcurşi, în cazul în care deplasarea între localitatea de domiciliu şi localitatea din ţară unde îşi petrec concediul se face cu autoturismul); costul integral al transportului şi al cazării pentru activităţile prilejuite de exercitarea mandatului de către parlamentari se menţionează tot la alineatul de cheltuieli **20.06.01 „deplasări interne, detaşări, transferări"**.

La acest alineat de cheltuieli se menţionează, de asemenea, contravaloarea transportului militarilor în termen la încorporare, ori după încheierea serviciului militar, a concentraţilor, minorilor, reţinuţilor şi a deţinuţilor. Şi exemplele pot continua cu cheltuielile de transport şi de cazare pe care le suportă angajatorul pentru participarea personalului la programele de formare profesională, dacă aceste activităţi se desfăşoară în altă localitate decât cea în care salariatul, funcţionarul public, magistratul etc. îşi au locul de muncă, cu costul transportului candidaţilor cu ocazia examenelor de admitere în şcolile militare şi a pensionarilor militari chemaţi pentru revizuire medicală etc.

• Demnitarii, persoanele care ocupă funcții asimilate cu cele de demnitate publică, funcționarii publici, magistrații și personalul de specialitate juridică asimilat acestora, potrivit legii, cadrele militare în activitate, salariații etc. pot efectua, în interes de serviciu, și *deplasări în străinătate*. Suportarea cheltuielilor de cazare pentru deplasările în străinătate, costul transportului în trafic internațional și între localitățile din țara în care personalul își desfășoară activitatea, precum și pe distanța dus-întors dintre aeroport, gară etc. și locul de cazare se face de către autoritatea sau instituția publică în cauză, potrivit dispozițiilor prevăzute de lege.

Drepturile care se cuvin celor trimiși în străinătate în interes de serviciu (indemnizația de cazare și costul transportului) se cuprind la alineatul de cheltuieli **20.06.02 „deplasări în străinătate"** La acest alineat se mai înregistrează: costul transportului documentațiilor, mostrelor și al altor materiale sau obiecte necesare îndeplinirii misiunii; cheltuielile în legătură cu decesul în străinătate și transportul în țară a celor decedați; costurile pentru obținerea vizelor de intrare în țările respective, de rezervare a locurilor în mijloacele de transport, taxele de aeroport, comisioanele de rezervare a camerelor de hotel și altele asemenea; cheltuielile ocazionate de deplasările efectuate în țara de reședință sau în altă țară de către personalul trimis în misiuni permanente în străinătate; costurile determinate de deplasările ofițerilor de legătură trimiși în misiune temporară în străinătate etc.

• Procurările de cărți pentru bibliotecile instituțiilor publice, costul abonamentelor la publicațiile periodice din țară și din străinătate la care acestea au dreptul, cheltuielile ocazionate de efectuarea abonamentelor la Monitorul Oficial al României, colecții de acte normative, standarde, buletine ROMPRES, reviste și la ziare din țară și din străinătate pentru uzul serviciului se încadrează la articolul de cheltuieli ***20.11 „cărți, publicații și materiale documentare"***. La acest articol de cheltuieli se prevăd, de asemenea, cheltuielile pentru procurarea de documente vechi și arhivistice, costul abonamentelor la ziare și reviste necesare efectivelor militare, conform normativelor în vigoare, plățile și cheltuielile făcute în scopul procurării cărților și publicațiilor de pe piața locală necesare activității desfășurate de către personalul trimis în misiuni permanente în străinătate etc.

• Costul participării salariaţilor, funcţionarilor publici, magistraţilor, personalului civil şi militar din instituţiile publice la cursuri organizate, pe bază de contracte, de către furnizorii de servicii de *formare profesională*[1] din ţară sau din străinătate se înregistrează la articolul de cheltuieli ***20.13 „pregătire profesională"***. Tot aici se reflectă cheltuielile ocazionate de efectuarea stagiilor de practică şi de specializare în ţară şi în străinătate, precum şi costul altor forme de realizare a formării profesionale a salariaţilor iniţiate de către angajator pe bază de contracte cu unităţi specializate.

• *Angajatorilor*, sau după caz, *persoanelor fizice care încheie*, în condiţiile legii, *contracte de asigurare*[2] pentru accidente de muncă şi boli profesionale şi care sunt asigurate în sistemul public de pensii, conform Legii nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, le revine răspunderea pentru asigurarea condiţiilor de securitate şi sănătate la locurile de muncă. Informarea şi participarea angajaţilor la adoptarea şi aplicarea măsurilor de prevenire a accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale se asigură de către angajatori.

La rândul lor, angajaţii sunt obligaţi, atunci când sunt solicitaţi de angajatori, să participe la acţiuni privind adoptarea unor măsuri de securitate şi sănătate în muncă. Costul măsurilor de prevenire aplicate de angajator nu se suportă în nici o situaţie de către angajaţi. În schimb, aceştia au obligaţia de a cunoaşte şi respecta măsurile tehnice şi organizatorice luate de angajatori pentru

[1]Angajatorul persoană juridică elaborează, potrivit art. 191 alin. (1) din Codul muncii, planuri de ***formare profesională*** a salariaţilor. Aceasta are următoarele obiective principale: a) adaptarea salariatului la cerinţele postului sau ale locului de muncă; b) obţinerea unei calificări profesionale; c) actualizarea cunoştinţelor şi deprinderilor specifice postului şi locului de muncă şi perfecţionarea pregătirii profesionale pentru ocupaţia de bază; d) reconversia profesională determinată de restructurări socio-economice; e) dobândirea unor cunoştinţe avansate, a unor metode şi procedee moderne, necesare realizării activităţilor profesionale; f) prevenirea riscului şomajului; g) promovarea în muncă şi dezvoltarea carierei profesionale.

[2]Persoana fizică sau juridică ce poate, potrivit legii, să angajeze forţă de muncă pe bază de contract individual de muncă poartă denumirea de ***angajator***. Asiguraţii pe bază de ***contract de asigurare***, încheiat conform legii, sunt ***persoanele fizice*** *asigurate obligatoriu în sistemul public de pensii şi care se află în una sau mai multe dintre următoarele situaţii:* a_1) asociat unic, asociaţi, comanditari sau acţionari; a_2) administratori sau manageri; a_3) membri ai asociaţiei familiale; a_4) persoane autorizate să desfăşoare activităţi independente; a_5) persoane angajate în instituţii internaţionale; a_6) proprietari de bunuri şi/sau arendaşi de suprafeţe agricole şi forestiere; a_7) persoane care desfăşoară activităţi agricole în cadrul gospodăriilor individuale sau activităţi private în domeniul forestier; a_8) membri ai societăţilor agricole sau ai altor forme de asociere din agricultură; a_9) persoane care desfăşoară activităţi în unităţi de cult recunoscute potrivit legii; a_{10}) alte persoane interesate, care îşi desfăşoară activitatea pe baza altor raporturi juridice decât cele menţionate anterior.

prevenirea accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale, aduse la cunoştinţă în cadrul instructajului de protecţie a muncii.

Cheltuielile efectuate de instituţiile publice privind protecţia muncii prevăzute de dispoziţiile legale în vigoare, menite să asigure condiţii normale de muncă şi igienă, de natură să le ocrotească sănătatea şi integritatea fizică şi psihică, precum şi cele pentru instruirea personalului său în domeniul securităţii şi sănătăţii în muncă se încadrează la articolul de cheltuieli ***20.14 „protecţia muncii"***. Contravaloarea echipamentului de protecţie şi de lucru acordat salariaţilor şi altor categorii de personal (halate, salopete, combinezoane, şorţuri de azbest, cizme de cauciuc, ochelari de protecţie, mănuşi de cauciuc, căşti, palmare etc.), antidoturilor (lapte antidot, apă carbogazoasă, clorosodică etc.), materialelor de propagandă şi de documentare pentru protecţia muncii (panouri, broşuri, instrucţiuni pentru locuri de muncă etc.) şi a altor bunuri necesare pentru punerea în aplicare a organizării protecţiei muncii, conform normelor în vigoare, se prevăd, de asemenea, la acest articol de cheltuieli.

- O gamă diversificată de cheltuieli cuprinde şi articolul ***20.30 „alte cheltuieli"***. Acesta are în structura sa mai multe alineate de cheltuieli care sunt evidenţiate în bugetul de stat şi în alte bugete, după caz.
- La alineatul de cheltuieli **20.30.02 „protocol şi reprezentare"** se menţionează cheltuielile de protocol efectuate din fondul aprobat cu această destinaţie. Asemenea cheltuieli sunt determinate de invitarea în România a unor delegaţii şi persoane pe cheltuielile instituţiei publice române (transport, cazare, masă etc.), organizarea de mese (dejunuri, dineuri) şi cocktail-uri pentru delegaţii străini care vizitează instituţia publică, executarea de fotografii cu ocazia semnării unor documente, oferirea de buchete de flori în cazul în care din delegaţie sau din rândul invitaţilor fac parte şi femei, vizionarea unor spectacole, vizitarea oraşului ori a unor muzee, acordarea de prospecte şi alte cadouri publicitare.

Şi invitarea în ţară a unor delegaţii de către Preşedintele României, primul-ministru şi de alţi demnitari presupune efectuarea unor cheltuieli de protocol. Cazarea invitaţiilor în spaţiile de cazare ale Regiei Autonome „Administraţia Patrimoniului Protocolului de Stat" sau, după caz, în hoteluri cu grad de confort corespunzător, cheltuielile zilnice de masă atât pentru invitaţi, cât şi pen-

tru şoferii şi personalul de protecţie care însoţesc delegaţiile străine, închirierea şi amenajarea unor săli de conferinţe, decorarea spaţiilor cu aranjamente florale, închirierea aparaturii necesare pentru traducerea în/din limbi străine, asistenţă medicală în caz de îmbolnăvire, oferirea de răcoritoare, cafele, apă minerală etc. în timpul tratativelor sau şedinţelor, acordarea de mape, bloc-notes-uri, ecusoane, pixuri, hârtie şi alte rechizite, folosirea liniilor telefonice şi a faxurilor pe parcursul desfăşurării evenimentelor, asigurarea mijloacelor de transport etc. dau naştere la astfel de cheltuieli. Acestea, precum şi cheltuielile determinate de trataţiile oferite în saloanele aeroportului cu ocazia sosirii ori plecării din ţară a unor delegaţii străine sau române la nivelul demnitarilor se înregistrează de către autorităţile publice tot la alineatul de cheltuieli **20.30.02 „protocol şi reprezentare”**.

La acest alineat se încadrează, totodată, cheltuielile de reprezentare şi trataţii efectuate din fondul la dispoziţia: conducătorilor ministerelor şi ai celorlalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale; prefecturilor judeţene şi a municipiului Bucureşti; preşedinţilor consiliilor judeţene şi a primarului general al Capitalei; rectorilor etc. Şi încă ceva. Procurarea de coroane şi de flori pentru activităţi festive, comemorative şi aniversări, precum şi cheltuielile pentru acţiuni de protocol şi reprezentare efectuate de către personalul trimis în misiune permanentă în alte ţări se evidenţiază, de asemenea, la acest alineat de cheltuieli.

- În cadrul cheltuielilor prevăzute în bugetul asigurărilor sociale de stat sunt cuprinse şi sumele percepute de Compania Naţională „Poşta Română” S.A. pentru prestaţiile privind plata la domiciliul beneficiarilor a drepturilor de asigurări sociale de stat. Taxele cuvenite acestei entităţi publice pentru achitarea la domiciliu a pensiilor se înregistrează la alineatul de cheltuieli **20.30.06 „prestări servicii pentru transmiterea drepturilor”**. Sumele stabilite cu această destinaţie nu pot fi majorate prin virări de credite de la alte categorii de cheltuieli. Şi contravaloarea taxelor poştale de trimitere a drepturilor persoanelor cu handicap se cuprind la acest alineat de cheltuieli.

- Numai cheltuielile de reclamă şi publicitate, de protocol şi reprezentare, cele cu transmiterea drepturilor şi de protejare a vieţii şi sănătăţii salariaţilor etc. nu pot da mărimea volumului total al cheltuielilor care se încadrează

la articolul ***20.30 „alte cheltuieli"***, întrucât are în componența sa și alineatul **20.30.30 „alte cheltuieli cu bunuri și servicii"**. La acest alineat se evidențiază: cheltuielile pentru procurarea ordinelor, medaliilor și a drapelelor; costul materialelor și al manoperei pentru confecționarea de buletine și cărți de identitate, cărți de alegător, pașapoarte, cărți de imobile, acte de stare civilă, permise de conducere auto, certificate auto, certificate de înmatriculare etc., necesare în relațiile cu publicul; costul imprimatele pentru verificări tehnice și pentru ecusoane; cheltuielile ce se fac de către organele Ministerului Administrației și Internelor pentru popularizarea regulilor de circulație potrivit dispozițiilor legale în vigoare; costurile pentru înmatricularea autoturismelor noi; cheltuielile de înmormântare și îmbălsămare a soldaților, gradaților, elevilor militari și minori se menționează tot la acest alineat de cheltuieli.

Exemplele pot continua cu prezentarea altor costuri care se reflectă la alineatul **20.30.30 „alte cheltuieli cu bunuri și servicii"**, cum ar fi: cheltuielile ce se fac de către unitățile de pompieri pentru popularizarea riscurilor de incendiu sau de explozie, precum și a normelor de protecție și pază contra incendiilor; costul cu transportul cetățenilor străini aflați ilegal pe teritoriul României și cel pentru cazare, masă, asistență sanitară, obținerea de documente și vize, precum și pentru orice cheltuieli conexe, necesare pregătirii acțiunilor de înapoiere, în baza documentelor justificative prezentate; contravaloarea câinilor de serviciu în vârstă de până la șase luni care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi încadrați în categoria mijloacelor fixe; alte cheltuieli autorizate în mod special prin dispoziții legale în vigoare și care nu se încadrează la celelalte articole și alineate de cheltuieli.

♦ O altă componentă a cheltuielilor curente o constituie *dobânzile*. Acestea vizează dobânzile aferente datoriei publice interne și externe directe, cele generate de creditele interne garantate și de creditele externe contractate de ordonatorii de credite etc. Acestora li se adaugă dobânzile aferente împrumuturilor din fondul de tezaur și din trezoreria statului, precum și alte dobânzi. Destinat să evidențieze asemenea cheltuieli este *titlul III „DOBÂNZI" (cod 30)*, care are în structura sa trei articole ***(30.01 „dobânzi aferente datoriei publice interne", 30.02 „dobânzi aferente datoriei publice externe"*** și ***30.03 „alte dobânzi")***.

♦ Din bugetul de stat și de la bugetele locale, după caz, se pot acorda

subvenții pentru: susținerea prețurilor produselor agricole exportate; sprijinirea unor activități care prezintă importanță națională; acoperirea diferențelor de preț la unele produse, în situația în care prețurile formate în condiții de concurență nu pot să acopere costurile, al căror nivel mai ridicat se datorează unor cauze economice justificate; dobânzi la credite bancare; stimularea creării de locuri de muncă etc. Din bugetele consiliilor județene și locale, după caz, se asigură, totodată, acoperirea influențelor financiare rezultate din reducerile de tarif la abonamente pentru transportul public local de călători, aprobate de către consiliile județene sau locale pentru anumite categorii de persoane.

Cheltuielile de această natură includ și *primele acordate producătorilor agricoli*. Acestea se prevăd la partea de cheltuieli a bugetului de stat și urmăresc stimularea producătorilor agricoli în vederea creșterii producției.

Subvențiile de orice fel, prevăzute a se acorda de la buget, se cuprind și se execută prin bugetele ordonatorilor principali sau secundari de credite, după caz, potrivit prevederilor legale. Acestea sunt evidențiate la partea de cheltuieli a bugetului prin *titlul IV „SUBVENȚII" (cod 40)*, care cuprinde mai multe articole de cheltuieli (***40.01 „subvenții pe produse", 40.02 „subvenții pe activități", 40.03 subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț și tarif"*** etc.).

♦ Cheltuielile totale ale unor bugete includ și sume care sunt prevăzute în poziție globală sub denumirea de *fonduri de rezervă*. Clasificația economică înfățișează acest element de cheltuieli prin *titlul V „FONDURI DE REZERVĂ" (cod 50)*. Prin articolele de cheltuieli care compun acest titlu se evidențiază: fondurile constituite ca rezerve la dispoziția Guvernului [*fondul de rezervă bugetară* (care se utilizează pentru finanțarea unor cheltuieli urgente sau neprevăzute apărute în timpul exercițiului bugetar) și *fondul de intervenție* (care se folosește pentru finanțarea unor acțiuni urgente în vederea înlăturării efectelor unor calamități naturale și pentru sprijinirea persoanelor fizice sinistrate)]; fondul de rezervă bugetară la dispoziția autorităților locale; fondul de rezervă înscris în alte bugete (bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru accidente de muncă și boli profesionale și în bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate).

♦ Referindu-ne la clasificația economică a cheltuielilor, este necesar să abordăm și *transferurile*. Acestea reprezintă o altă componentă a cheltuielilor

curente şi au în vedere resursele financiare publice trecute de la un buget la altul în scopul efectuării de plăţi către diverşi beneficiari persoane fizice sau juridice. Pe această cale se majorează disponibilităţile băneşti ale diverşilor beneficiari, amplificându-le posibilităţile de dezvoltare şi de consum.

Cheltuielile de transfer nu presupun, în momentul efectuării lor, participarea directă la o anumită activitate a diverşilor beneficiari persoane fizice sau juridice. Ieşirile şi intrările de mijloace bugetare provenite din transferuri impun *consolidarea veniturilor şi a cheltuielilor totale*, adică eliminarea dublelor înregistrări determinate de transferurile de la un buget la altul, pentru a nu se denatura realitatea.

Transferurile sunt de două feluri, şi anume: *transferuri între unităţi ale administraţiei publice* (transferuri consolidabile) şi *alte transferuri* (transferuri neconsolidabile). Primele transferuri au în vedere *transferurile curente* şi *transferurile de capital*. În schimb, alte transferuri se referă la *transferurile interne* şi *transferurile curente în străinătate* (către organizaţii internaţionale).

• Operaţiunile de trecere a unor resurse financiare de la bugetul de stat către bugetele unităţilor administrativ-teritoriale şi la alte bugete (bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj şi bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate), după caz, reprezintă *transferuri curente* şi *transferuri de capital între unităţi ale administraţiei publice* (cheltuieli privind transferurile consolidabile). Asemenea transferuri au loc, de asemenea, din bugetul asigurărilor pentru şomaj către: bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate şi la bugetele locale, după caz, ori din bugetul asigurărilor sociale de stat către bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, sau din bugetul comunei, oraşului, municipiului sau sectorului municipiului Bucureşti către bugetul consiliului judeţean pentru protecţia copilului. Şi exemplele pot continua cu transferurile între unităţi ale administraţiei publice (curente şi de capital).

• Noţiunea de *alte transferuri* (cheltuieli privind transferurile neconsolidabile) este folosită în literatura de specialitate pentru a desemna transferurile interne şi în străinătate acordate de la bugetul de stat şi din alte bugete diferitelor persoane juridice sau fizice cu titlu definitiv. În această categorie se cuprind: sumele transferate pentru sprijinirea proprietarilor de păduri; transferuri-

le pentru programe şi proiecte de prevenire a accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale; contribuţiile şi cotizaţiile la organisme internaţionale; contribuţia României la bugetul Uniunii Europene etc.

Transferurile între unităţi ale administraţiei publice, curente şi de capital, *se recunosc ca şi costuri la beneficiarii finali ai fondurilor*. În schimb, alte transferuri, interne şi în străinătate, *se recunosc ca şi costuri la instituţia care transferă fondurile*.

Titlul VI „TRANSFERURI ÎNTRE UNITĂŢI ALE ADMINISTRAŢIEI PUBLICE" *(cod 51)* cuprinde două articole de cheltuieli ***(51.01 „transferuri curente"*** şi ***51.02 „transferuri de capital")***. În schimb, titlul VII „ALTE TRANSFERURI" *(cod 55)* se subdivide în trei articole de cheltuieli ***(55.01 „transferuri interne", 55.02 „transferuri curente în străinătate"*** şi ***55.03 „contribuţia României la bugetul U.E.")***. Ambele titluri sunt divizate într-o gamă diversificată de cheltuieli, fiind cuprinse în structura mai multor bugete.

Transferurile din bugetul de stat către bugetele locale sunt prevăzute în anexele la bugetele unor ordonatori principali de credite. Repartizarea pe judeţe pentru comune şi oraşe, precum şi pe municipii a transferurilor din bugetul de stat către bugetele locale pentru străzile care se vor amenaja în perimetrele destinate construcţiilor de cvartale de locuinţe noi, construite prin Agenţia Naţională pentru Locuinţe în localităţile rurale şi urbane, se face de către Ministerul Transporturilor, Construcţiilor şi Turismului ţinând cont de proiectele aflate în execuţie, de termenele de finalizare ale acestora, precum şi de cele nou promovate.

Legea bugetului de stat pe anul 2007 interzice ordonatorilor principali de credite să efectueze virări de credite bugetare de la *titlul* VII „ALTE TRANSFERURI", alineatele „Programe cu finanţare rambursabilă", „Programe comunitare", „Programa PHARE şi alte programe cu finanţare nerambursabilă", „Programe ISPA", „Programe SAPARD" la celelalte alineate şi articole de cheltuieli ale aceluiaşi capitol sau la alte capitole bugetare. Din sumele prevăzute în bugetele ordonatorilor principali de credite la alineatele „Programe comunitare", „Programa PHARE" şi alte programe cu finanţare nerambursabilă", „Programe ISPA", „Programe SAPARD" pentru cofinanţarea acţiunilor se pot efectua cheltuieli curente şi de capital pentru derularea corespunzătoare a obiectivelor cuprinse în aceste programe.

♦ Cheltuielile cu *asigurările sociale* şi cele cu *ajutoarele sociale* se evidenţiază la *titlul* VIII „ASISTENŢĂ SOCIALĂ". Acesta se subdivide în două articole de cheltuieli (***57.01 „asigurări sociale"*** şi ***57.02 „ajutoare sociale"***). Doar ultimul articol de cheltuieli este subîmpărţit în alineate de cheltuieli (**57.02.01 „ajutoare sociale în numerar"** şi **57.02.02 „ajutoare sociale în natură"**).

• În categoria ***„asigurărilor sociale" (57.01)*** se includ: pensiile de asigurări sociale; pensiile şi ajutoarele I.O.V.R., militari şi alte persoane; plăţi compensatorii; indemnizaţia de şomaj etc.

• La articolul de cheltuieli ***„ajutoare sociale"(57.02)*** se menţionează: costul manualelor şi rechizitelor şcolare distribuite gratuit, potrivit dispoziţiilor legale; procurarea rechizitelor, materialelor didactice şi de laborator pentru formele de învăţământ militar; compensaţiile pentru transportul interurban, pe bază de abonament, acordate în numerar elevilor şi studenţilor de la cursurile de zi; diferenţa dintre preţul unui bilet de transport cu tren persoane ori cu metroul şi contribuţia de 50% plătită de studenţii care beneficiază de astfel de reduceri; contravaloarea transportului cadrelor militare pentru internări în spitale şi sanatorii, potrivit dispoziţiilor legale în vigoare; costul transportului invalizilor ce beneficiază de acest drept, potrivit legii, şi al însoţitorilor acestora.

Drepturile pentru elevi şi studenţi pe perioada concursurilor şi campionatelor stabilite de dispoziţiile legale; drepturile în natură pentru donatorii de sânge; cheltuielile pentru trimiterea cadrelor militare în staţiuni balneoclimaterice pentru refacerea capacităţii de muncă, potrivit dispoziţiilor legale; ajutoarele acordate cadrelor militare la trecerea în rezervă sau direct în retragere; diferenţa dintre valoarea biletelor de tratament balnear sau de odihnă şi contribuţia plătită de pensionarii militari care au beneficiat de astfel de bilete; ajutoarele băneşti în cazuri de boală pentru refacerea şi întărirea sănătăţii pentru cadrele militare şi membrii lor de familie; sumele aferente drepturilor privind acordarea de produse lactate şi de panificaţie pentru elevii din clasele I-IV din învăţământul de stat, precum şi pentru copiii preşcolari din grădiniţele de stat cu program normal de 4 ore; costurile cu transportul, postul telefonic, abonamentul radio-tv şi alte drepturi de această natură acordate persoanelor cu handicap se încadrează, de asemenea, la acest articol de cheltuieli.

Tot la articolul de cheltuieli ***57.02 „ajutoare sociale"*** se înregistrează:

costurile cu trimiterile de copii bolnavi la tratament balnear; diferenţa dintre valoarea biletului de tratament balnear sau de odihnă şi contribuţia beneficiarilor de astfel de bilete [pensionari de asigurări sociale de stat, salariaţi din instituţiile publice (asiguraţi în sistemul public de pensii) şi membrii lor de familie (soţ sau soţie, după caz, şi copii minori care urmează cursurile de zi ale unei instituţii de învăţământ preuniversitar, acreditată conform legii, dacă însoţesc titularii de drept)]; contravaloarea biletelor pentru tratament balnear distribuite gratuit asiguraţilor care se află în incapacitate temporară de muncă, ca urmare în exclusivitate a unui accident de muncă sau a unei boli profesionale, suportată integral din bugetul asigurărilor pentru accidente de muncă şi boli profesionale etc.

Valoarea biletelor de tratament balnear sau de odihnă acordate gratuit, conform reglementărilor în vigoare, pensionarilor I.O.V.R., veteranilor de război, persoanelor persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, celor deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, persoanelor persecutate de către regimurile instaurate în România cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945 din motive etnice, salariaţilor care lucrează în activităţile de cercetare, explorare, exploatare sau prelucrare a materiilor prime nucleare din zonele I şi II de expunere la radiaţii, asiguraţilor aflaţi în incapacitate temporară de muncă pe o perioadă mai mare de 90 de zile, precum şi alte drepturi cu caracter social prevăzute de actele normative în vigoare se includ, totodată, la articolul de cheltuieli menţionat.

♦ În structura cheltuielilor curente sunt cuprinse şi cheltuielile suportate de la buget şi redate prin *titlul IX „ALTE CHELTUIELI”*. Se au în vedere: bursele cuvenite elevilor, studenţilor şi doctoranzilor; ajutoarele pentru daune provocate de calamităţile naturale; finanţarea partidelor politice; sumele acordate asociaţiilor si fundaţiilor; indemnizaţiile de merit instituite pentru realizări deosebite şi pentru recompensarea unor activităţi de notorietate în domeniul culturii, ştiinţei şi sportului; contribuţia statului la salarizarea personalului de cult etc. Acest titlu cuprinde mai multe articole de cheltuieli care nu se subdivid în alineate de cheltuieli.

2.2.2.2. Cheltuieli de capital

Acestea includ cheltuielile cu activele fixe neamortizabile, cheltuielile

privind rezerva de stat şi de mobilizare etc. Tot aici se includ şi reparaţiile capitale. Acestea constau într-un complex de lucrări cu scopul de a înlătura uzura fizică a activelor şi de a restabili calităţile tehnico-funcţionale ale construcţiilor, mijloacelor de transport şi altor mijloace fixe. Astfel de reparaţii se pot executa în cadrul instituţiei publice sau de către terţi.

• La articolul de cheltuieli ***71.01 „active fixe (inclusiv reparaţii capitale)"*** se evidenţiază valoarea de intrare a activelor fixe care nu se supun amortizării, precum şi reparaţiile capitale efectuate în antrepriză la construcţii (inclusiv la instalaţiile cuprinse în valoarea activului respectiv), drumuri, echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru), aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare, mijloace de transport, mobilier, aparatură birotică şi alte active corporale, inclusiv costul documentaţiei tehnice. Costul materialelor şi al prestărilor de servicii în cazul lucrărilor de reparaţii capitale executate în regie se înregistrează tot la acest articol de cheltuieli.

2.3. Redarea rezultatului întocmirii/execuţiei unui buget

Veniturile şi cheltuielile probabile ale statului, ale unităţii administrativ-teritoriale sau ale unei alte entităţi se înscriu în documentul cunoscut sub denumirea de buget. Elaborarea bugetului are sens numai dacă acesta se execută.

În întocmirea/execuţia sa, bugetul poate fi echilibrat, deficitar sau excedentar. Când un buget este întocmit sau executat în sume egale atât la venituri, cât şi la cheltuieli, acesta se numeşte *buget echilibrat*. Dacă este întocmit sau executat cu un total de venituri superior totalului cheltuielilor, atunci bugetul este *excedentar*. Bugetul întocmit sau executat cu un total de venituri inferior totalului cheltuielilor este cunoscut sub denumirea de *buget deficitar*.

Rezultatul întocmirii/executării unui buget poate să apară, aşadar, sub forma egalităţii între venituri şi cheltuieli, a excedentului sau deficitului. Clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice redă aceste aspecte prin capitolele *98.00 „EXCEDENT"* şi *99.00 „DEFICIT"*.

Sub denumirile corespunzătoare şi cu codurile respective *(98.01 „EXCEDENT"* şi *99.01 „DEFICIT"; 98.02 „EXCEDENT"* şi *99.02 „DEFICIT"; 98.03 „EXCEDENT"* şi *99.03 „DEFICIT"; 98.04 „EXCEDENT"* şi *99.04 „DEFICIT"; 98.06 „EXCEDENT"* şi *99.05 „DEFICIT"; 98.10 „EXCEDENT"* şi *99.10 „DEFICIT")*, excedentul/deficitul se evidenţiază în bugetul de

stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate şi în bugetele instituţiilor publice şi activităţilor finanţate integral sau parţial din venituri proprii, după caz.

CAPITOLUL 3

CONSIDERAȚII GENERALE PRIVIND CONTABILITATEA PUBLICĂ

3.1. Obiectul contabilității publice

Parlamentul, Administrația Prezidențială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, alte autorități publice, instituțiile publice autonome, instituțiile publice din subordinea acestora, comunele, orașele, municipiile, sectoarele municipiului București, județele, municipiul București, instituțiile și serviciile publice din subordinea acestora, cu personalitate juridică, indiferent de modul de finanțare a activității acestora, au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară și, după caz, contabilitatea de gestiune. Ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea instituțiilor publice, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și pentru utilizatori externi [Guvern, Parlament, creditori, clienți, dar și alți utilizatori (organisme financiare internaționale)] [1].

Contabilitatea instituțiilor publice asigură informații ordonatorilor de credite cu privire la execuția bugetelor de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, patrimoniul aflat în administrare, rezultatul patrimonial (economic), costul programelor aprobate prin buget, dar și informații necesare pentru întocmirea contului general anual de execuție a bugetului de stat, a contului anual de execuție a bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor speciale și a conturilor anuale de execuție ale bugetelor locale.

[1] *** Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, Monitorul Oficial al României, nr. 48/14.01.2005.

Potrivit reglementărilor existente în domeniul finanţelor publice şi a contabilităţii, elementele pe care le cuprinde contabilitatea publică sunt[1]:

a) contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor publice, care să reflecte încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exerciţiului bugetar;

b) contabilitatea trezoreriei statului. Aceasta este organizată în cadrul Ministerului Finanţelor Publice şi al unităţilor sale subordonate şi cuprinde operaţiunile privind execuţia de casă a bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetului asigurărilor pentru şomaj şi a bugetelor locale, gestiunea datoriei publice interne şi externe, precum şi alte operaţiuni financiare efectuate în contul organelor administraţiei publice centrale şi locale;

c) contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligaţiilor, care să reflecte evoluţia situaţiei financiare şi patrimoniale, precum şi excedentul sau deficitul patrimonial;

d) contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate.

3.2. Organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice

Instituţiile publice organizează şi conduc contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul-şef sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie. Aceste persoane trebuie să aibă studii economice superioare.

Contabilitatea instituţiilor publice poate fi organizată şi condusă, de asemenea, pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilităţii, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România[2]. Încheierea contractelor de prestări de servicii se face cu respectarea reglementărilor privind achiziţiile publice de bunuri şi servicii. Plata serviciilor respective se face din fonduri publice cu această destinaţie.

Răspunderea pentru aplicarea necorespunzătoare a reglementărilor conta-

---

[1] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/ 29.12.2005.

[2] *** Legea nr. 259/19 iulie 2007 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, Monitorul Oficial al României, nr. 506/27.07.2007.

bile revine directorului economic, contabilului-şef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcţie, împreună cu personalul din subordine. În cazul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România, răspunderea pentru conducerea contabilităţii revine acestora, potrivit legii şi prevederilor contractuale.

Persoanele care răspund de organizarea şi conducerea contabilităţii trebuie să asigure, potrivit legii, următoarele:

a) condiţiile necesare pentru organizarea şi conducerea corectă şi la zi a contabilităţii;

b) organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia;

c) respectarea regulilor de întocmire a situaţiilor financiare, depunerea la termen a acestora la organele în drept;

d) păstrarea documentelor justificative, registrelor şi a situaţiilor financiare;

e) organizarea contabilităţii de gestiune adaptate la specificul instituţiei publice.

3.3. Principii contabile

Potrivit reglementărilor în vigoare, evaluarea elementelor cuprinse în situaţiile financiare ale unei instituţii publice se efectuează în conformitate cu principiile contabilităţii generale, conform contabilităţii de angajamente[1], astfel:

1) principiul continuităţii activităţii. Acesta presupune că entitatea publică îşi continuă în mod normal funcţionarea, fără a intra în stare de desfiinţare sau reducere semnificativă a activităţii. Dacă ordonatorii de credite au luat cunoştinţă de unele elemente de nesiguranţă legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în *notele explicative*;

2) principiul permanenţei metodelor. Metodele de evaluare trebuie apli-

---

[1]* Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/ 29.12.2005.

cate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile;

3) principiul prudenței. Evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă, și în special[1]: a) trebuie să se țină cont de toate angajamentele apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu financiar precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data depunerii acestuia; b) trebuie să se țină cont de toate deprecierile;

4) principiul contabilității pe bază de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele *se produc* și *nu pe măsură* ce numerarul sau echivalentul este încasat sau plătit și sunt înregistrate în evidențele contabile și raportate în situațiile financiare ale perioadei de raportare. Situațiile financiare întocmite în baza acestui principiu oferă informații nu numai despre tranzacțiile și evenimentele trecute care au determinat încasări și plăți, dar și despre resursele viitoare, respectiv obligațiile de plată viitoare. Acest principiu se bazează pe *independența exercițiului*, potrivit căruia toate veniturile și toate cheltuielile se raportează la exercițiul la care se referă, fără a se ține seama de data încasării veniturilor, respectiv data plății cheltuielilor;

5) principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii. Conform acestui principiu, componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat. Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii și prezentarea acestora în situațiile financiare anuale se face potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

6) principiul intangibilității. Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent;

7) principiul necompensării. Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și de cheltuieli este interzisă, cu excepția compensărilor între active și datorii permise de reglementările legale, numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și a cheltuielilor la valoarea integrală;

8) principiul comparabilității informațiilor. Potrivit acestui principiu, e-

---

[1] ** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

lementele prezentate trebuie să dea posibilitatea comparării în timp a informaţiilor;

9) principiul materialităţii (pragului de semnificaţie). Orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situaţiilor financiare, iar elementele cu valori nesemnificative dar care au aceeaşi natură sau au funcţii similare trebuie însumate şi prezentate într-o poziţie globală. Un element patrimonial este considerat *semnificativ* dacă omiterea sa ar influenţa în mod vădit decizia utilizatorilor situaţiilor financiare;

10) principiul prevalenţei economicului asupra juridicului (realităţii asupra aparenţei). Informaţiile contabile prezentate în situaţiile financiare trebuie să fie credibile, să respecte realitatea economică a evenimentelor sau tranzacţiilor, nu numai forma lor juridică.

Abaterile de la principiile generale menţionate pot fi efectuate în cazuri excepţionale. Astfel de abateri trebuie prezentate în notele explicative, precum şi motivele care le-au determinat, împreună cu o evaluare a efectului acestora asupra valorii activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi a rezultatului patrimonial.

3.4. Mijloacele de realizare a contabilităţii publice

Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor economico-financiare se face pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative sau a notelor de contabilitate, după caz. Datele astfel consemnate se înregistrează apoi în ordine cronologică şi sistematică în anumite formulare care poartă denumirea de *registre*.

3.4.1. Documentele justificative şi registrele de contabilitate

Conform art. 6 din Legea contabilităţii nr. 82/1991 şi a celorlalte prevederi legale privind întocmirea şi utilizarea formularelor comune şi a celor cu regim special folosite în activitatea financiară şi contabilă, orice operaţiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul realizării acesteia într-un document care stă la baza înregistrărilor în jurnale, fişe etc. dobândind astfel calitatea de **document justificativ**. Acesta este un document primar care probează legal o operaţiune economico-financiară.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, pre-

cum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz. Calitatea de document justificativ se poate dobândi „numai în cazurile în care furnizează toate informaţiile prevăzute în normele legale în vigoare”[1].

Denumirea documentului (bon de consum, chitanţă, factură, stat de salarii, listă de avans chenzinal, ordin de deplasare, extras de cont etc.), denumirea şi, după caz, sediul unităţii care întocmeşte documentul, numărul documentului şi data întocmirii acestuia, menţionarea, când este cazul, a părţilor care participă la efectuarea operaţiunii economico-financiare, conţinutul operaţiunii economico-financiare şi, dacă este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia, datele cantitative şi valorice aferente operaţiunii economico-financiare efectuate, numele şi prenumele, precum şi semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operaţiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operaţiunile respective, după caz, şi alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operaţiunilor efectuate sunt *principalele elemente* pe care trebuie să le cuprindă un document justificativ.

Înregistrările în contabilitatea sintetică şi analitică a instituţiei publice se pot face şi pe baza unor **documente centralizatoare (cumulative)**. În aceste acte se înscriu mai multe documente justificative ce se referă la operaţiuni de aceeaşi natură şi din aceeaşi perioadă, privind acelaşi loc de activitate, în vederea reducerii numărului de înregistrări în conturi. Operaţiunile care nu au la bază documente justificative se contabilizează cu ajutorul formularului tipizat care poartă denumirea de *notă de contabilitate*.

Înscrierea datelor în documente se poate face manual sau utilizând sistemele informatice de prelucrare automată a datelor, astfel încât acestea să fie lizibile, nefiind admise ştersături sau alte asemenea procedee şi nici lăsarea de spaţii libere între operaţiunile consemnate în acestea. Instituţiile publice sunt obligate să păstreze, *la sediile declarate*, documentele care stau la baza înregistrării operaţiilor în contabilitate şi să le pună la dispoziţia organelor în drept în cadrul exercitării atribuţiilor lor legale.

Ca urmare a diversităţii operaţiunilor economico-financiare care au loc

---

[1]Gh. Scorţescu, Fl. I. Scorţescu, Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitatea asociaţiilor şi fundaţiilor, Editura „Ion Ionescu de la Brad” Iaşi, 2006, p. 191.

într-o unitate patrimonială, documentele care se întocmesc pentru consemnarea acestora se clasifică după mai multe criterii, astfel:

a) după forma de prezentare pot exista documente *tipizate și netipizate*[1]. Cele *tipizate* se întocmesc pe formulare tip, strict determinate, a căror folosire este obligatorie. Din această categorie fac parte documentele *generale* sau *comune* care se folosesc de către toate unitățile patrimoniale. Entitățile pot folosi în activitatea financiar-contabilă și *formulare specifice* elaborate de ministere, organe de specialitate ale administrației publice centrale subordonate Guvernului sau ministerelor, unități de grup, asociații profesionale sau chiar de către întreprinderi, în funcție de necesități. *Documentele netipizate* se întocmesc pe formulare specifice unor ramuri economice sau domenii de activitate ori se improvizează în funcție de necesități. Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, nota de recepție și constatare de diferențe, bonul de consum, chitanța, factura, statul de salarii, extrasul de cont, jurnalul pentru vânzări (TVA), jurnalul pentru cumpărări (TVA) și alte formulare tipizate comune privind activitatea financiară și contabilă, precum și cele specifice, elaborate de unitatea patrimonială în funcție de necesități, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz;

b) după regimul de tipărire și folosire a formularelor utilizate la întocmirea documentelor justificative se disting documente cu *regim special* și *fără regim special*. Chitanțele, facturile, avizele de însoțire a mărfurilor, cecurile de numerar, efectele de comerț, foile de parcurs, borderourile de achiziție etc. sunt *documente cu regim special*. Pentru asemenea documente există reglementări exprese de tipărire, completare, circulație și păstrare. Cu ajutorul *fișei de magazie a formularelor cu regim special* se organizează, în cadrul unităților patrimoniale, o evidență operativă specială a acestora. Fișa se completează pentru fiecare formular cu regim special. Ea cuprinde date cu privire la primirea formularelor, la darea lor în folosință pe baza bonului de consum întocmit de compartimentul care le solicită, precum și date referitoare la formularele eronat întocmite care se restituie la magazie[2]. Documentele care se utilizează cu

---

[1] I. Oprean și colab., Bazele contabilității agenților economici din România, ediția a III-a, Editura Intelcredo, Deva, 1998, p. 102.

[2] Gh. Scorțescu, Contabilitatea persoanelor juridice fără scop lucrativ, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2005, p. 4.

respectarea normelor generale de întocmire, circulaţie şi păstrare sunt *documente fără regim special*.

Modelele formularelor comune ce se folosesc de către unităţile patrimoniale sunt prevăzute în *Nomenclatorul privind modelele registrelor şi formularelor contabile tipizate, comune pe economie,* ***care nu au regim special,*** *pentru activitatea financiară şi contabilă*, elaborat de Ministerul Finanţelor Publice. Formularele comune pe economie, care nu au regim special de înscriere şi numerotare, privind activitatea financiară şi contabilă, pot fi *adaptate* în funcţie de specificul şi necesităţile instituţiilor publice, cu condiţia respectării conţinutului minimal de informaţii şi a normelor de întocmire şi utilizare a acestora. Acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. Numărul de exemplare al formularelor care nu au regim special de înscriere şi numerotare poate fi diferit de cel prevăzut în reglementările legale, în condiţiile în care procedurile proprii privind organizarea şi conducerea contabilităţii impun acest lucru.

Înregistrările în contabilitatea unei instituţii publice se fac, aşa cum s-a arătat, în cea mai mare parte, pe baza unor documente comune tuturor ramurilor de activitate (facturi, bonuri de consum, state de plată a salariilor, chitanţe etc.). Pe lângă acestea se folosesc şi unele documente specifice, precum: cerere de deschidere a creditelor bugetare, dispoziţie bugetară privind repartizarea creditelor bugetare[1], dispoziţie bugetară privind retragerea creditelor bugetare, dispoziţie bugetară privind restituirea creditelor bugetare, fişa zilnică de alimente etc.

În limita sumei repartizate trimestrial din creditele bugetare anuale pentru efectuarea cheltuielilor prevăzute în bugetele instituţiilor publice, ordonatorii principali de credite ai bugetului de stat şi ai altor bugete pot cere *deschiderea de credite bugetare* în cursul trimestrului. În vederea deschiderii creditelor bugetare, ordonatorii principali de credite întocmesc o *„cerere de deschidere a creditelor bugetare”* pentru fiecare capitol de cheltuieli aprobat în lege, cu defalcare pe cheltuieli curente (cheltuieli de personal, cheltuieli pentru bunuri şi servicii etc.) şi pe cheltuieli de capital. Prin acest document, care se în-

[1] Acelaşi formular serveşte şi pentru retragerea creditelor de la instituţiile subordonate de către instituţiile ierarhic superioare, deoarece imprimatul cuprinde în structura lui numai denumirea de ***dispoziţie bugetară*** ... lăsând loc liber pentru a fi completat cu menţiunile *repartizare, retragere* sau *restituire*, după caz, cât şi cu numărul dispoziţiei bugetare.

tocmeşte global (atât pentru cheltuielile ordonatorului principal de credite, cât şi pentru cheltuielile ordonatorilor subordonaţi), se solicită creditele pentru necesarul de cheltuieli aferente unui trimestru şi în limita prevederilor trimestriale; cererea se prezintă direcţiei de resort din cadrul Ministerului Finanţelor Publice, *până în ziua de 20 din ultima lună a trimestrului.*

Odată cu cererile pentru deschiderea de credite bugetare, ordonatorii principali de credite prezintă Ministerului Finanţelor Publice şi *dispoziţiile bugetare pentru repartizarea creditelor bugetare* pentru cheltuieli proprii, cheltuielile ordonatorilor de credite secundari din subordine şi pentru cheltuielile instituţiilor publice subordonate ai căror conducători îndeplinesc atribuţiile ordonatorului terţiar de credite. Dispoziţiile bugetare pentru repartizarea creditelor se întocmesc în trei exemplare.

Direcţia de resort din cadrul Ministerului Finanţelor Publice verifică cererile pentru deschiderea creditelor bugetare, precum şi dispoziţiile bugetare pentru repartizarea creditelor. Încadrarea sumelor solicitate în volumul creditelor aprobate şi neconsumate pe prima perioadă pentru care se doresc creditele respective, completarea corectă a elementelor din formular, verificarea semnăturii persoanelor autorizate şi a ştampilei entităţii publice, precum şi încadrarea valorii totale a dispoziţiilor bugetare pentru repartizarea creditelor atât în totalul creditului bugetar, cât şi pe subdiviziunile acestuia, reprezintă principalele aspecte pe care le urmăreşte direcţia de resort din cadrul Ministerului Finanţelor Publice.

Creditele deschise se înregistrează în contabilitatea trezoreriei de la toate nivelele pe baza cererilor de deschidere şi a dispoziţiilor bugetare în contul în afara bilanţului **01 „Credite deschise şi repartizate pe seama ordonatorilor de credite finanţaţi din bugetul de stat"**. Acest cont se deschide în evidenţa analitică a trezoreriei pe instituţii publice şi pe fiecare capitol şi subcapitol de cheltuieli, după caz, precum şi pe categorii de cheltuieli. Este folosit pentru a scoate în evidenţă limita maximă până la care pot fi admise plăţi de către instituţiile publice respective.

În situaţia când creditele trebuie retrase pe parcursul execuţiei bugetare, în parte sau în totalitate, din iniţiativa ordonatorului principal, operaţiunea de retragere presupune parcurgerea următoarelor etape: a) ordonatorul principal întoc-

meşte dispoziţia bugetară pentru retragerea creditelor deschise pe care o depune la direcţia generală a trezoreriei din cadrul Ministerului Finanţelor Publice de unde se transmite pe acelaşi traseu ca şi dispoziţia privind deschiderea creditelor; b) la trezoreria municipală sau orăşenească unde au fost deschise creditele pentru instituţia publică respectivă se înregistrează operaţiunile de reducere a acestora potrivit documentelor primite; c) pentru a preîntâmpina folosirea creditelor care urmează să fie retrase, ordonatorii principali comunică din timp măsura de blocare a creditelor către ordonatorii secundari şi terţiari[1].

Şi în cazul bugetelor locale, plăţile dispuse de ordonatorii de credite ai acestor bugete se efectuează prin trezorerie numai după deschiderea creditelor bugetare din bugetul local respectiv, la cererea primarilor şi a preşedinţilor consiliilor judeţene care sunt ordonatori principali de credite. În acest sens, ordonatorul principal de credite al bugetului local stabileşte lunar cheltuielile ce urmează a se efectua din bugetul propriu, având-se în vedere prevederile de cheltuieli aprobate prin bugetul local, necesarul de cheltuieli, veniturile proprii, transferurile şi sumele defalcate din unele venituri ale bugetului de stat pentru echilibrare, din care se acoperă plăţile respective.

Pe această bază, ordonatorul principal de credite completează formularul *„comunicarea de deschidere a creditelor"*. Acest document se întocmeşte în două exemplare, pentru fiecare capitol de cheltuieli aprobat în bugetul local (învăţământ, sănătate, cultură etc.), şi se prezintă trezoreriei la care este arondată unitatea administrativ-teritorială, *până la data de 20 a lunii curente* pentru creditele aferente lunii următoare.

După verificare şi aprobare, *„comunicarea de deschidere a creditelor"* se înregistrează la contabilitatea trezoreriei în contul în afara bilanţului **02 „Credite deschise şi repartizate pe seama ordonatorilor finanţaţi din bugetele locale"**. Pentru fiecare unitate administrativ-teritorială se deschide câte un analitic.

Din creditele bugetare deschise, ordonatorul principal de credite repartizează creditele bugetare pe seama instituţiilor publice subordonate ai căror conducători îndeplinesc atribuţiile ordonatorilor secundari sau terţiari de credite, după caz. Repartizarea creditelor se efectuează pe baza documentului *„dispoziţie*

[1]E. Drehuţă, Trezoreria finanţelor publice, Editura „AGORA", Bacău, 1994, p. 66.

bugetară", care se întocmeşte pe capitole de cheltuieli, cu defalcarea pe categorii de cheltuieli. Acest document se prezintă trezoreriei odată cu *„comunicarea de deschidere a creditelor"*.

După verificarea încadrării cheltuielilor în suma creditelor deschise pe capitolele înregistrate pe seama unităţii administrativ-teritoriale respective, dispoziţiile bugetare se înregistrează în contabilitatea trezoreriei în contul în afara bilanţului **02 „Credite deschise şi repartizate pe seama ordonatorilor finanţaţi din bugetele locale"**. Pentru fiecare instituţie subordonată se deschide câte un analitic. Cu creditele repartizate, pe baza dispoziţiilor bugetare, ordonatorilor secundari sau terţiari de credite, se diminuează soldul contului de credite deschise pe seama primăriei sau a consiliului judeţean, după caz.

Evidenţa formularelor cu regim special nu constituie doar singurul aspect care se ridică în legătură cu *gestionarea documentelor*. Sunt şi alte probleme care formează obiectul gestiunii documentelor, precum: *organizarea circulaţiei documentelor, reconstituirea şi păstrarea acestora.*

Pentru a-şi îndeplini rolul pe care îl au, documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să parcurgă un drum cât mai scurt din momentul întocmirii sau al intrării în unitatea patrimonială şi până în momentul predării lor la arhivă. În acest sens se întocmeşte *graficul de circulaţie a documentelor* de către contabilul şef sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie. Denumirea documentelor care se întocmesc, persoanele care poartă răspunderea întocmirii lor, data întocmirii şi termenul stabilit pentru predarea acestora, numărul de exemplare în care se întocmeşte documentul şi destinaţia acestora sunt doar câteva elemente pe care trebuie să le cuprindă graficul de circulaţie a documentelor folosite pentru înregistrarea în conturi a operaţiunilor economico-financiare. Structura activităţilor pe care le desfăşoară instituţiile publice, mijloacele folosite de către acestea pentru executarea lucrărilor de contabilitate etc. fac ca drumul parcurs de documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate să varieze de la o unitate patrimonială la alta[1].

Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operaţiunile economico-fi-

[1]Gh. Scorţescu, Fl. I. Scorţescu, Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitatea asociaţiilor şi fundaţiilor, Editura „Ion Ionescu de la Brad", Iaşi, 2006, p. 195.

nanciare trebuie să fie înscrise în documente originale, *întocmite* sau *reconstituite* conform legii. Potrivit prevederilor art. 26 din Legea nr. 82/1991 a contabilității, în caz de **pierdere, sustragere** sau **distrugere a unor documente contabile** se vor lua măsuri de reconstituire a acestora în termen de maximum *30 de zile* de la constatare. Documentele contabile reconstituite vor purta în mod obligatoriu şi vizibil mențiunea *„Reconstituit"*, cu specificarea numărului şi datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea. Documentele reconstituite potrivit legii constituie bază legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate.

Persoana care constată *pierderea, sustragerea* sau *distrugerea unor documente justificative* sau *contabile* are obligația să înştiințeze, în scris, în termen de *24 de ore* de la constatare, ordonatorul de credite sau altă persoană care are obligația gestionării unității respective. În cazul în care pierderea, sustragerea sau distrugerea documentelor constituie infracțiune, se înştiințează imediat organele de urmărire penală.

Conducătorul unității trebuie să încheie, în termen de *3 zile* de la primirea sesizării scrise, *un proces-verbal de constatare a pierderii, sus-tragerii sau distrugerii documentului*. În cadrul acestui act se înscriu datele de identificare a documentului dispărut, numele şi prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului, data şi împrejurările în care s-a constatat lipsa actului respectiv. Semnarea procesului-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii documentului se face de către conducătorul unității, şeful compartimentului financiar-contabil, salariatul responsabil şi de şeful ierarhic al acestuia. Operația de reconstituire a documentelor are loc pe baza unui *dosar de reconstituire*[1] ce se întocmeşte pentru fiecare caz şi care conține următoarele: sesizarea scrisă a persoanei care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea documentului, procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii documentului, declarația scrisă a salariatului responsabil de împrejurările în care a dispărut documentul, dispoziția scrisă a conducătorului unității pentru reconstituirea actului şi o copie de pe documentul reconstituit.

Faza finală a circulației documentelor o constituie **clasarea** acestora în dosare, după ce au fost înregistrate în conturi, în scopul de a se asigura buna lor păstrare şi pentru a putea fi uşor găsite în situația când sunt necesare anumite

[1]Gh. Scorțescu, Fl. I. Scorțescu, Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitatea asociațiilor şi fundațiilor, Editura „Ion Ionescu de la Brad", Iaşi, 2006, p. 195.

verificări sau confruntări. Documentele folosite pentru înregistrări contabile se clasează provizoriu în dosare şi se păstrează până la finele exerciţiului financiar în arhiva curentă care se organizează în cadrul compartimentului financiar-contabil. După expirarea exerciţiului financiar şi aprobarea bilanţului contabil, documentele se predau la arhiva generală a instituţiei publice unde se păstrează în dosare numerotate, şnuruite şi parafate. Evidenţa dosarelor şi a documentelor contabile intrate în *arhivă*[1], precum şi mişcarea acestora în decursul timpului se ţine cu ajutorul *Registrului de evidenţă curentă*.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară se păstrează timp de *10 ani* în arhiva instituţiei publice, cu începere de la data încheierii exerciţiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepţia statelor de salarii care se păstrează timp de *50 de ani*. Se pot stabili, potrivit prevederilor legale[2], în mod justificat, prin ordin al ministrului finanţelor publice, documentele justificative care se păstrează timp de *5 ani*. Situaţiile financiare anuale[3] se păstrează, de asemenea, timp de *50 de* ani. Documentele justificative se păstrează în arhivă, de regulă, în forma lor originală, grupate în funcţie de natura operaţiunilor şi în ordine cronologică, în cadrul exerciţiului financiar la care acestea se referă.

Arhivarea documentelor justificative şi contabile se face în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Ea trebuie să asigure păstrarea şi consultarea acestora în termenele prevăzute de lege. Din arhiva unităţii patrimoniale nu se scot documentele justificative „decât cu aprobarea persoanelor competente, la cererea instanţelor judecătoreşti şi a organelor de control"[4]. Eliminarea din arhiva instituţiei publice a documentelor cu termenul de păstrare expirat se face în baza unui *proces-verbal*, întocmit de către o comisie condusă de persoana care are obligaţia gestionării patrimoniului, care se operează în *Registrul de evi-*

[1]Instituţiile publice au obligaţia păstrării în ***arhiva*** lor a registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile, precum şi a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate. Răspunderea pentru arhivarea documentelor financiar-contabile revine ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii beneficiare. Registrele de contabilitate şi documentele justificative şi contabile se pot arhiva, în baza unor contracte de prestări de servicii, cu titlu oneros, de către alte persoane juridice române, care dispun de condiţii corespunzătoare.

[2]*.* Legea nr. 259/19 iulie 2007 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, Monitorul Oficial al României, nr. 506/27.07.2007.

[3]Termenul pentru întocmirea ***situaţiilor financiare anuale*** pentru instituţiile publice este de *120 de zile* de la încheierea exerciţiului financiar. Depunerea acestora la unităţile teritoriale ale Ministerului Finanţelor Publice se face în termen de 120 de zile de la încheierea exerciţiului financiar.

[4]O. Bojian, Contabilitate generală, Editura Eficient, Bucureşti, 1998, p. 105.

dență curentă al arhivei[1]. În situația încetării activității, instituțiile publice predau documentele la arhivele statului sau arhivele militare, după caz.

Prin intermediul registrelor contabile se păstrează informațiile referitoare la contabilitatea curentă a instituției publice. *Registrul-jurnal, registrul-inventar* și *cartea-mare* reprezintă principalele registre de contabilitate obligatorii. Acestea se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și astfel completate încât să permită, în orice moment, identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate. Ministerul Finanțelor Publice emite modelele registrelor contabile, precum și normele metodologice privind utilizarea acestora de către instituțiile publice. Această autoritate publică actualizează periodic modelele registrelor contabile, formularele comune privind activitatea financiară și contabilă etc. în funcție de reglementările ce se adoptă pe parcurs.

Sub formă de registru, foi volante sau listări informatice legate sub formă de registru, după caz, pot fi prezentate registrele de contabilitate. Ele se țin în limba română și în monedă națională. Împreună cu documentele justificative și cu bilanțul contabil, registrele de contabilitate numerotate, șnuruite, parafate și înregistrate în evidența instituției publice pot fi admise ca probă în cazul litigiilor, falimentului, lichidării etc.

Ca și documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, registrul-jurnal, registrul-inventar și cartea-mare se păstrează în arhiva instituției publice timp de *10 ani*, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite. Prin ordin al ministrului finanțelor publice se pot stabili, de asemenea, registrele de contabilitate care se păstrează timp de *5 ani*.

Pierderea, sustragerea sau distrugerea unui registru contabil presupune luarea măsurilor de reconstituire a acestuia în termen de maximum *30 de zile* de la constatare. În caz de desființare a instituției publice, registrul-jurnal, registrul-inventar și cartea-mare, ca și bilanțul contabil și documentele justificative, se predau la arhivele statului sau arhivele militare, după caz.

Registrul-jurnal este un document contabil obligatoriu de înregistrare cro-

---

[1] Gh. Scorțescu, Contabilitatea persoanelor juridice fără scop lucrativ, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2005, p. 5.

nologică şi sistematică a modificării elementelor de activ şi de pasiv ale instituţiei publice. Se întocmeşte zilnic sau lunar, după caz, de fiecare instituţie publică, într-un singur exemplar, după ce a fost numerotat, şnuruit, parafat şi înregistrat în evidenţa acesteia, prin înregistrarea cronologică, fără ştersături şi spaţii libere, a documentelor în care se reflectă mişcarea elementelor de activ şi de pasiv ale unităţii. Numerotarea filelor registrului se face în ordine crescătoare, iar volumele se vor numerota în ordinea completării lor. În cazul în care o instituţie publică are unităţi subordonate fără personalitate juridică, care conduc contabilitatea până la balanţa de verificare, registrul-jurnal se va conduce de către acestea, cu condiţia înregistrării lui în evidenţa unităţii.

Documentul contabil menţionat se poate prezenta sub forma unui *registru-jurnal general* la nivel de instituţie publică şi a unor *jurnale auxiliare (analitice)*. În cazul în care unitatea foloseşte registru-jurnal general, acesta se întocmeşte zilnic, după ce a fost numerotat, şnuruit, certificat şi parafat.

Operaţiunile de aceeaşi natură, realizate în acelaşi loc de activitate pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit *jurnal-auxiliar*, care stă la baza înregistrării în registrul-jurnal. Instituţiile publice pot utiliza jurnale auxiliare pentru operaţiunile de casă şi bancă, decontările cu furnizorii, situaţia încasării-achitării facturilor etc. Acestea pot înregistra în registrul-jurnal sumele centralizate pe conturi, preluate din aceste jurnale.

Dacă se optează pentru jurnale auxiliare (analitice), acestea pot fi conduse şi sub formă de foi volante sau listări informatice legate sub formă de registre. *Periodic, de regulă lunar, totalurile din jurnalele auxiliare (analitice) se înregistrează în registrul-jurnal general.*

În registrul-jurnal se înscriu: numărul curent al operaţiunilor contabile înregistrate începând de la 1 ianuarie, respectiv începutul activităţii, până la 31 decembrie, respectiv încetarea activităţii; data (ziua, luna şi anul) când se face înregistrarea; felul documentului (bon de consum, chitanţă, factură, stat de salarii, extras de cont etc.), precum şi numărul şi data actului; explicaţia pe scurt a operaţiunii economico-financiare care trebuie înregistrată în contabilitate; simbolul conturilor care intră în funcţiune pentru a reflecta operaţiunea contabilă respectivă şi suma din documentul care serveşte ca dovadă a înfăptuirii operaţiei economico-financiare contabilizate. **La sfârşitul lunii se totalizează** *su-*

mele înscrise în registrul-jurnal şi **se verifică** *dacă corespund cu totalul rulajului debitor şi creditor din balanţa de verificare*[1] *întocmită pe baza conturilor sintetice.*

Registrul-jurnal nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă. Se păstrează în arhiva instituţiei publice şi de fiecare subunitate a acesteia cu contabilitate proprie împreună cu documentele justificative, centralizatoarele sau cu notele de contabilitate care au stat la baza întocmirii acestui registru contabil.

Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu care se întocmeşte cu prilejul efectuării inventarierii patrimoniului în situaţiile următoare: a) la înfiinţarea instituţiei publice; b) pe parcursul funcţionării entităţii publice; c) în cazul fuziunii, divizării, comasării[2] sau încetării activităţii; d) în alte situaţii prevăzute de lege. Prin intermediul acestuia se înregistrează toate elementele de activ şi de pasiv *inventariate*[3] de instituţia publică potrivit normelor legale, grupate în funcţie de natura lor, conform structurii posturilor din bilanţul contabil. Elementele inventariate se înscriu în acest registru, într-o formă recapitulativă, pe baza listelor de inventariere *(tabelul 2)* sau a altor documente care justifică conţinutul acestora. Dacă inventarierea are loc pe parcursul anului, în registrul-inventar se înregistrează soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor şi se scad rulajele ieşirilor de la data inventarierii până la data încheierii exerciţiului bugetar.

Registrul-inventar se întocmeşte de fiecare instituţie publică într-un singur exemplar, fără ştersături şi fără spaţii libere, după ce a fost numerotat, şnuru-

---

[1]Pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operaţiunilor efectuate se întocmeşte ***balanţa de verificare***, cel puţin anual, la încheierea exerciţiului financiar sau la termenele de întocmire a raportărilor contabile stabilite potrivit legii.

[2]***Comasarea*** prin absorbirea unei instituţii publice de către o altă instituţie publică are ca efect *dizolvarea fără lichidare a instituţiei care îşi încetează existenţa* şi transmiterea patrimoniului său către *instituţia publică absorbantă*, în starea în care se găseşte la data comasării. Operaţiunile care trebuie efectuate în situaţia comasării prin absorbire, divizare sau dizolvare sunt: a) inventarierea patrimoniului în conformitate cu prevederile legale; b) întocmirea situaţiilor financiare de încetare a activităţii, pe formulare şi conform metodologiei elaborate de Ministerul Finanţelor Publice pentru instituţii publice. În situaţia comasării prin absorbire, instituţia publică absorbantă dobândeşte toate bunurile, drepturile şi obligaţiile instituţiei publice care îşi încetează activitatea şi care este absorbită. Predarea-primirea activelor şi pasivelor instituţiei absorbite, către instituţia absorbantă, are loc după publicarea actului de reorganizare şi aprobarea de către ordonatorul principal de credite a inventarului, situaţiilor financiare şi a contractelor în curs de execuţie la data comasării.

[3]***Inventarierea*** trebuie să cuprindă toate elementele de activ şi de pasiv din patrimoniul instituţiei publice care se înscriu în *registrul-inventar*. Sunt supuse inventarierii, de asemenea, bunurile aflate temporar în păstrare, custodie sau pentru alte scopuri în unitatea patrimonială, aparţinând altor persoane fizice sau juridice.

it, parafat şi înregistrat în evidenţa entităţii publice. Înainte de începerea activităţii, la încetarea activităţii instituţiei publice, precum şi în situaţia epuizării filelor din registrul-inventar şi deschiderii unui registru-inventar nou, acesta se prezintă spre parafare şi înregistrare.

Obligaţia efectuării inventarierii patrimoniului revine şi fiecărei unităţi subordonate a instituţiei publice care conduce contabilitatea până la balanţa de verificare. Registrul-inventar se va conduce de către unităţile subordonate, cu condiţia înregistrării acestuia în evidenţa unităţii.

În registrul-inventar *(tabelul 3)* se înscriu: numărul curent al fiecărei operaţiuni înregistrate în registru, de la deschiderea acestuia până la epuizarea filelor sau încetarea activităţii; recapitulaţia elementelor patrimoniale inventariate, detaliat pe fiecare cont de activ şi de pasiv; valoarea din contabilitate a conturilor inventariate; valoarea de inventar a elementelor patrimoniale stabilită de membrii comisiei de inventariere (pe baza listelor de inventariere şi a proceselor-verbale de inventariere); diferenţele din evaluare de înregistrat, calculate ca diferenţă între valoarea contabilă şi valoarea de inventar; cauzele diferenţelor rezultate din evaluare (deprecieri, dezasortări etc.).

TABELUL 2

LISTĂ DE INVENTARIERE

Data: 31.12.200X

Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	U/M	CANTITĂŢI – Stocuri – Faptice	CANTITĂŢI – Stocuri – Scriptice	CANTITĂŢI – Diferenţe – Plus	CANTITĂŢI – Diferenţe – Minus	Preţ unitar	VALOAREA CONTABILĂ – Valoarea	VALOAREA CONTABILĂ – Diferenţe – Plus	VALOAREA CONTABILĂ – Diferenţe – Minus	Valoarea de inventar	DEPRECIEREA – Valoarea	DEPRECIEREA – Motivul
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Combustibili	kg	776,5	776,5			3,9922	**3.100,00**			**3.100,00**		
2	Anvelope	buc.	2	2				488,00			488,00		
3	Camere	buc.	1	1				18,45			18,45		
4	**Total (2+3)**							**506,45**			**506,45**		
5	**Sământă ardei**	**kg**	**0,5**	**0,5**				**2.930,00**			**2.930,00**		
6	Fân lucernă		12.000	12.000				300,00			300,00		
7	Paie grâu		1.500	1.500				15,00			15,00		
8	Coceni porumb		5.000	5.000				75,00			75,00		
9	**Total (6+7+8)**							**390,00**			**390,00**		
10	Chitanţiere							12,25			12,25		
11	Cherestea							2.116,31			2.116,31		
12	Capace							171,07			171,07		
13	Folie							180,00			180,00		
14	Îngrăşăminte complexe							2.480,70			2.480,70		
15	Sfoară palisat							324,00			324,00		

Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	U/M	CANTITĂȚI – Stocuri – Faptice	CANTITĂȚI – Stocuri – Scriptice	CANTITĂȚI – Diferențe – Plus	CANTITĂȚI – Diferențe – Minus	Preț unitar	VALOAREA CONTABILĂ – Valoarea	VALOAREA CONTABILĂ – Diferențe – Plus	VALOAREA CONTABILĂ – Diferențe – Minus	Valoarea de inventar	DEPRECIEREA – Valoarea	DEPRECIEREA – Motivul
16	**Total (10+ …. +15)**							**5.284,33**			**5.284,33**		
17	Aspirator	buc.	1	1				34,13			34,13		
18	Aparat sudură	buc.	1	1				6,50			6,50		
19	Birou cu un corp	buc.	1	1				26,62			26,62		
20	Cumpănă	buc.	1	1				0,96			0,96		
21	Coteț pentru păsări	buc.	1	1				95,00			95,00		
22	Lopeți	buc.	9	9				5,40			5,40		
23	…………………......	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–		
24	**Total mat. ob. de inventar**							**2.140,78**			**2.140,78**		
25	Grâu de toamnă							2.012,50			2.012,50		
26	Alte culturi de toamnă (spanac + ceapă)							658,50			658,50		
27	Ogoare							2.579,00			2.579,00		
28	**Total producție în curs de execuție**							**5.268,00**			**5.268,00**		
29	Bovine la îngrășat	cap.	2	2				554,00			554,00		
30	Bovine tineret	cap.	1	1				253,00			253,00		
31	Tineret porcin	cap.	21	21				936,62			936,62		
32	Păsări	cap.	15	15				22,50			22,50		
33	Ovine	cap.	14	14				204,18			204,18		
34	Puiet pește	kg	45	45				73,98			73,98		
35	**Total**							**2.044,28**			**2.044,28**		
36	Cartofi	kg	92.177	92.177			0,65	59.915,05			59.915,05		
37	Castraveți murați	kg	221,8	221,8			1,4	310,52			310,52		
38	Varză murată	kg	96,6	96,6			1,5	144,90			144,90		
39	**Total produse finite**		**92.495,4**	**92.495,4**				**24.237,70**			**24.237,70**		
40	S.C. „Agrosem” Iași	lei						294,03			294,03		
41	S.C. „Conserve” Fălticeni	lei						7.294,54			7.294,54		
42	…………………......		–	–	–	–	–	–	–	–	–		
43	**Total furnizori**	**lei**						**35.874,30**			**35.874,30**		
44	Savin Cristian	lei						21,60			21,60		
45	Ionuț Iulia	lei						21,60			21,60		
46	**Decontări cu colab.**	**lei**						**43,20**			**43,20**		
47	Furnizori-debitori (Romtelecom Iași)	lei						**118,53**			**118,53**		
48	S.C. „Ana” Iași	lei						1.032,01			1.032,01		
49	S.C. „Luceafărul” Bacău	lei						4.010,00			4.010,00		
50	…………………......	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–		
51	**Total clienți**	**lei**						**20.574,90**			**20.574,90**		
52	Pandele Liviu	lei						120,00			120,00		
53	Nicodim Angela	lei						60,00			60,00		
54	Bitere Anca	lei						70,00			70,00		
55	Topor Cătălin	lei						40,00			40,00		
56	Murea Monica	lei						614,01			614,01		
57	Murea Doina	lei						300,00			300,00		
58	**Total personal - salarii datorate**	**lei**						**1.204,01**			**1.204,01**		
59	Alte datorii (Pandele Cătălina)	**lei**						**202,80**			**202,80**		
60	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–		

Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	U/M	CANTITĂȚI Stocuri Faptice	Scriptice	Diferențe Plus	Minus	Preț unitar	VALOAREA CONTABILĂ Valoarea	Diferențe Plus	Minus	Valoarea de inventar	DEPRECIEREA Valoarea	Motivul
61	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–		
62	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–		
63	Bancnote de 100 lei	buc.	22	22				2.200,00			2.200,00		
64	Bancnote de 50 lei	buc.	28	28				1.400,00			1.400,00		
65	Bancnote de 10 lei	buc.	111	111				1.110,00			1.110,00		
66	Bancnote de 5 lei	buc.	4	4				20,00			20,00		
69	Bancnote de 1 leu	buc.	4	4				4,00			4,00		
70	**Total numerar aflat în casieria unității**	**buc.**	**236**	**236**				**4.734,00**			**4.734,00**		
71	Sârghi Piluța	lei						50,00			50,00		
72	Bitere Ioana	lei						40,00			40,00		
73	Savin Iulia Cristina	lei						30,00			30,00		
74	Bulgariu Anduț	lei						174,94			174,94		
75	Apărece Mica	lei						70,00			70,00		
76	**Total avansuri de trezorerie**	**lei**						**364,94**			**364,94**		
77	**Dovlecei la prelucrare**	**kg**	**83,5**	**83,5**			**0,86**	**71,81**			**71,81**		

TABELUL 3

Nr. pagină 1

REGISTRUL-INVENTAR[1]

la data de 31 decembrie 200X

Nr. crt.	Recapitulația elementelor inventariate	Valoarea contabilă (cost istoric)	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat) Valoarea	Cauzele diferenței
0	1	2	3	4	5
1	Terenuri (ct. 2111)	18.601,79	18.601,79		
2	Construcții (ct. 212)	38.569,24	38.569,24		
3	Echipamente tehnologice (ct. 2131)	9.030,12	9.030,12		
4	Aparate și instalații de măsurare, control și reglare (ct. 2132)	1.038,77	1.038,77		
5	Mijloace de transport (ct. 2133)	4.683,62	4.683,62		
6	Animale și plantații (ct. 2134)	16,00	16,00		
7	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale (ct. 214)	2.273,88	2.273,88		
8	**Total (rd. 2 + … + rd. 7)**	**55.611,63**	**55.611,63**		
9	Active fixe corp. în curs (ct. 231)	20.034,14	20.034,14		
10	Materiale consumabile (ct. 302)	12.422,59	12.422,59		

[1] Fl. I. Scorțescu, Registrele contabile – mijloc de realizare a contabilității persoanelor juridice, în „Lucrări științifice", Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 49, seria Horticultură, 2006.

Nr. crt.	Recapitulația elementelor inventariate	Valoarea contabilă (cost istoric)	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauzele diferenței
0	1	2	3	4	5
11	Combustibili (ct. 3022)	3.100,00	3.100,00		
12	Piese de schimb (ct. 3024)	506,45	506,45		
13	Semințe și materiale de plantat (ct. 3025)	2.930,00	2.930,00		
14	Furaje (ct. 3026)	390,00	390,00		
15	Alte materiale consumabile (ct. 3028)	5.284,33	5.284,33		
16	Materiale de natura obiectelor de inventar (ct. 303)	2.140,78	2.140,78		
17	Produse în curs de execuție (ct. 331)	5.268,00	5.268,00		
18	Produse finite (ct. 345)	24.237,70	24.237,70		
19	Produse aflate la terți (ct. 354)	71,81	71,81		
20	Animale și păsări (ct. 361)	2.044,28	2.044,28		
21	Ambalaje (ct. 381)	5.042,83	5.042,83		
22	Furnizori (ct. 401.1)	35.874,30	35.874,30		
23	Decontări cu colaboratorii (ct. 401.2)	43,20	43,20		
24	Furnizori-debitori (ct. 409)	118,53	118,53		
25	Clienți (ct. 411)	20.574,90	20.574,90		
26	Personal-salarii datorate (ct. 421)	1.204,01	1.204,01		
27	Alte datorii în legătură cu personalul (ct. 4281)	202,80	202,80		
28	Casa în lei (ct. 5311)	4.734,00	4.734,00		
29	Avansuri de trezorerie (ct. 542)	364,94	364,94		

Întocmit, **Verificat,**

Conform prevederilor legale, forma de înregistrare[1] în contabilitatea instituțiilor publice a operațiunilor economico-financiare este *maestru-şah*. În cadrul acesteia, pe lângă *registrul-jurnal* şi *registrul-inventar*, se utilizează şi **cartea-mare (şah[2])**. Aceasta este un registru contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar şi sistematic, prin regruparea conturilor, existența şi mişcarea elementelor de activ şi de pasiv la un moment dat. Se întocmeşte într-un singur exemplar, lunar, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operațiunilor economico-financiare. Ea stă la baz

[1] ***Formele de înregistrare în contabilitate*** reprezintă sistemul de registre, formulare şi documente contabile corelate între ele, care servesc la înregistrarea cronologică şi sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului bugetar.

[2] Instituțiile publice pot folosi şi forma de înregistrare în contabilitate ***maestru-şah simplificat***. În acest caz, contabilitatea sintetică se ține pe *„Fişe de cont pentru operațiuni diverse"*, deschise pentru fiecare cont sintetic în cartea-mare (şah). Evidența analitică a creditelor bugetare, plăților de casă şi cheltuielilor efective se ține cu ajutorul *„Fişei pentru operațiuni bugetare"*.

întocmirii balanței de verificare. Poate fi înlocuită cu fișa de cont pentru operațiuni diverse.

Consemnarea operațiunilor economico-financiare în documente justificative și întocmirea articolelor contabile pe documente primare, centralizatoare sau pe note de contabilitate sunt urmate de înregistrarea în contabilitate a operațiunilor patrimoniale care se face **cronologic** și **sistematic**.

Înscrierea în **registrul-jurnal** a tuturor operațiunilor economico-financiare în succesiunea lor în timp, adică în ordinea calendaristică de întocmire sau de intrare în unitate a documentelor de evidență, indiferent de felul operațiunilor (achiziționări, plăți, încasări etc.) și de conturile în care urmează a se evidenția acestea, poartă denumirea de **înregistrare cronologică**. La sfârșitul lunii *se totalizează sumele înscrise în registrul-jurnal și se verifică dacă corespund cu totalul rulajului debitor și creditor din balanța de verificare întocmită pe baza conturilor sintetice*.

Evidența sistematică a operațiunilor economico-financiare are la bază înregistrările în ordine cronologică efectuate în registrul-jurnal, care se grupează în acest scop pe conturi distincte după natura lor (materii prime, construcții, produse finite etc.), indiferent de data când au avut loc acestea. Numai astfel este posibilă stabilirea situației fiecărui cont [soldul inițial, rulajul (debitor și cel creditor), precum și soldul final]. Pentru înregistrările în formă sistematică se folosește **cartea-mare**, ce se prezintă sub formă de fișe deschise pentru fiecare cont sintetic utilizat de unitate.

În cele ce urmează se prezintă câteva exemple din care rezultă că înregistrarea operațiunilor economico-financiare în ordine cronologică *(registrul-jurnal nr. 1)* stă la baza evidenței sistematice a acestora (fig. 1), iar consemnările în formă sistematică, ce permit separarea informațiilor după conținutul lor, se folosesc pentru întocmirea balanței de verificare.

REGISTRUL-JURNAL NR. 1

Nr. crt.	Data înregistrării	Documentul (felul, nr., data)	Explicații	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	Suma
0	1	2	3	4	5	6
1	01.02.0X	Extras de cont nr. ../../../....	Avansuri acordate furnizorilor de active fixe corporale din împrumuturi pe termen scurt primite în sumă de 40.000 lei	232	5191	40.000
2	02.02.0X	Factură nr. ../../../....	Recepționarea materiilor prime sosite de la furnizor la prețul de cumpărare negociat (2.000 lei)	301	401	2.000

Nr. crt.	Data înregistrării	Documentul (felul, nr., data)	Explicații	Simbolul conturilor		Suma
				Debitoare	Creditoare	
0	1	2	3	4	5	6
3	06.02.0X	Extras de cont nr. ../../../….	Achitarea obligației față de furnizorul de materii prime în sumă de 2.000 lei	401	770	2.000
4	10.02.0X	Bon de consum nr. ../../../….	Darea în consum a materiilor prime evaluate la costul de achiziție (1.500 lei)	601	301	1.500
5	20.02.0X	Proces-verbal de recepție și factură nr. ../../../….	Achiziționarea unui mijloc de transport în valoare de 15.000 lei	2133	404	15.000
6	21.02.0X	Cec de numerar și registru de casă	Intrarea în casierie a sumei de 4.000 lei ridicată de la bancă	5311	581	4.000
7	21.02.0X	Listă de avans chenzinal	Avansuri acordate personalului pe luna în curs în sumă de 4.000 lei	425	5311	4.000
8	23.02.0X	Extras de cont nr. ../../../….	Ridicarea numerarului din contul de finanțare bugetară	581	770	4.000
9	28.02.0X	Notă de contabilitate ../../../….	Închiderea contului de cheltuieli cu materiile prime	121	601	1.500

Din registrul-jurnal nr. *1* nu se pot cunoaște, *în mod nemijlocit*, elementele de activ (materii prime, mijloace de transport, numerar existent în casieria unității etc.) și cele de pasiv (furnizori, împrumuturi pe termen scurt, furnizori de active fixe etc.) care au suferit modificări în cursul lunii februarie 200X. Acest aspect se poate realiza numai dacă fiecărui cont pus în funcțiune i se deschide o fișă a sa în care se colectează în debit și, respectiv, în credit toate mișcările ce privesc acel cont și care apar dispersate în diverse articole contabile înscrise în registrul-jurnal nr. *1*. Transpunând în formă sistematică înregistrările cronologice din registrul-jurnal nr. *1*, avem în *conturi* următoarea situație:

D	121		C
(601)	1.500		
Rd	1.500	–	Rc
Tsd	1.500	–	Tsc
		1.500	Sfd

D	301		C
(401)	2.000	1.500	(601)
Rd	2.000	1.500	Rc
Tsd	2.000	1.500	Tsc
		500	Sfd

D	2133		C
(404)	15.000		
Rd	15.000	–	Rc
Tsd	15.000	–	Tsc
		15.000	Sfd

D	232		C
(5191)	40.000		
Rd	40.000	–	Rc
Tsd	40.000	–	Tsc
		4.000	Sfd

D	401		C
(770)	2.000	2.000	(301)
Rd	2.000	2.000	Rc
Tsd	2.000	2.000	Tsc
	0		

D	404		C
		15.000	(2133)
Rd	–	15.000	Rc
Tsd	–	15.000	Tsc
Sfc	15.000		

D	425		C
(5311)	4.000		
Rd	4.000	–	Rc
Tsd	4.000	–	Tsc
		4.000	Sfd

D	5191		C
		40.000	(232)
Rd	–	40.000	Rc
Tsd	–	40.000	Tsc
Sfc	40.000		

D	581		C
(770)	4.000	4.000	(5311)
Rd	4.000	4.000	Rc
Tsd	4.000	4.000	Tsc
	0		

D	5311		C
(581)	4.000	4.000	(425)
Rd	4.000	4.000	Rc
Tsd	4.000	4.000	Tsc
	⌀		

D	601		C
(301)	1.500	1.500	(121)
Rd	1.500	1.500	Rc
Tsd	1.500	1.500	Tsc
	⌀		

D	770		C
		2.000	(401)
		4.000	(581)
Rd	–	6.000	Rc
Tsd	–	6.000	Tsc
Sfc	6.000		

Fig. 1. Înregistrarea operațiunilor economico-financiare în cartea-mare

Fluxul informațional-contabil pe care îl parcurg datele referitoare la operațiunile economico-financiare consemnate în documentele de evidență nu se limitează doar la înregistrarea acestora în ordine cronologică și în formă sistematică cu ajutorul conturilor. Acesta are în vedere și folosirea evidenței sistematice ca bază pentru întocmirea lunară a *balanței de verificare*[1] *(tabelul 4)*.

TABELUL 4

BALANȚĂ DE VERIFICARE
la 28 februarie 200X

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	Sold inițial		Rulaj curent în cursul lunii		Rulaj cumulat		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
121	Rezultatul patrimonial			1.500		1.500		1.500	
2133	Mijloace de transport			15.000		15.000		15.000	
232	Avansuri acordate pentru active fixe corporale			40.000		40.000		40.000	
301	Materii prime			2.000	1.500	2.000	1.500	500	
401	Furnizori			2.000	2.000	2.000	2.000		
404	Furnizori de active fixe				15.000		15.000		15.000
425	Avansuri acordate personalului			4.000		4.000		4.000	
5191	Împrumuturi pe termen scurt				40.000		40.000		40.000
581	Viramente interne			4.000	4.000	4.000	4.000		
5311	Casa în lei			4.000	4.000	4.000	4.000		
601	Cheltuieli cu materiile prime			1.500	1.500	1.500	1.500		
770	Finanțarea de la buget				6.000		6.000		6.000
TOTAL		–	–	**74.000**	**74.000**	**74.000**	**74.000**	**61.000**	**61.000**

[1] În cadrul formei de înregistrare maestru-șah, pe lângă *registrul-jurnal, registrul-inventar* și *cartea-mare*, se folosește și ***balanța de verificare***. Aceasta reprezintă principalul instrument pe baza căruia se întocmesc situațiile financiare. Balanța de verificare se întocmește pe baza datelor preluate din *cartea-mare (șah)*, respectiv din fișele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic. Pentru verificarea înregistrărilor în contabilitatea analitică se întocmesc *balanțe de verificare analitice*. Lunar se întocmesc *balanțe de verificare sintetice*, iar cele analitice cel mai târziu la sfârșitul perioadei pentru care se întocmesc situațiile financiare. Documentul contabil menționat cuprinde pentru toate conturile instituției publice următoarele elemente: simbolul și denumirea conturilor, în ordinea înscrisă în planul de conturi; soldurile inițiale sau totalul sumelor debitoare și creditoare ale lunii precedente, după caz; rulajele curente debitoare și creditoare; totalul sumelor debitoare și creditoare; soldurile finale debitoare și creditoare. În balanța de verificare pentru luna ianuarie rubrica *„solduri inițiale"* se completează cu soldurile finale debitoare și creditoare ale lunii decembrie a anului precedent.

3.4.2. Planul de conturi

Instituțiile publice organizează și țin contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte. Planul de conturi și normele metodologice de utilizare a acestuia reprezintă o condiție indispensabilă pentru organizarea contabilității entităților publice. Orice operațiune economico-financiară supusă înregistrării în contabilitate trebuie efectuată în strânsă concordanță cu prevederile actului normativ care reglementează operațiunea respectivă. Prin planul de conturi și prin normele metodologice de folosire se stabilesc conturile sintetice de *gradul I* și de *gradul II*, conținutul economic al fiecărui cont și modul de înregistrare a principalelor operațiuni economico-financiare ce au loc în cadrul instituțiilor publice. Conturile sintetice pot fi dezvoltate în conturi analitice în funcție de specificul activității instituției publice și de necesitățile proprii de informare. Numai pe baza unei metodologii unitare de utilizare a planului de conturi se asigură înregistrarea uniformă a tuturor operațiunilor economico-financiare de același fel de către toate instituțiile publice, precum și conținutul omogen al datelor evidențiate în contabilitate.

La simbolizarea conturilor în planul de conturi care se utilizează de către entitățile publice s-a folosit *sistemul zecimal*, potrivit căruia conturile sunt împărțite în cel mult *zece clase*, care pot fi divizate, la rândul lor, în maximum *zece grupe*, fiecare grupă având până la *zece conturi sintetice de gradul I*. Din punct de vedere al simbolizării, denumirii și așezării grupelor de conturi, acesta este orientat deci după planul de conturi al agenților economici. Activitățile pe care le desfășoară instituțiile publice imprimă și planului de conturi anumite particularități. Evidențierea acestora este de natură să sublinieze unele elementele particulare ale metodologiei contabile din cadrul entităților publice.

Planul de conturi folosit de instituțiile publice cuprinde:

a) conturi bugetare. Se utilizează pentru reflectarea încasării veniturilor, plății cheltuielilor aferente exercițiului bugetar și pentru determinarea rezultatului execuției bugetare (excedent sau deficit bugetar). Contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare se realizează cu ajutorul unor conturi speciale, deschise pe structura clasificației bugetare în vigoare. Aceste conturi asigură înregistrarea veniturilor încasate și a cheltuielilor plătite, potrivit bugetului aprobat, și furnizează informațiile necesare întocmirii contului de execuție bu-

getară şi stabilirii rezultatului execuţiei bugetare. Acesta se determină anual de către instituţiile publice prin închiderea conturilor care reflectă încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exerciţiului bugetar;

b) conturi generale. Se folosesc pentru reflectarea activelor şi pasivelor instituţiei publice, a cheltuielilor şi veniturilor aferente exerciţiului bugetar, indiferent dacă veniturile au fost încasate iar cheltuielile plătite, pentru determinarea rezultatului patrimonial (excedent sau deficit patrimonial). Excedentul sau deficitul patrimonial se stabileşte de către instituţiile publice în conformitate cu normele metodologice elaborate de Ministerul Finanţelor Publice.

Conturile din planul de conturi nu reprezintă temei legal pentru înregistrarea unor operaţiuni în contabilitate. Instituţiile publice înregistrează cu ajutorul conturilor operaţiunile economico-financiare pe baza principiilor contabilităţii de drepturi şi obligaţii (de angajamente), respectiv în momentul creării, transformării sau dispariţiei/anulării unei valori economice, a unei creanţe sau a unei obligaţii.

Şi planul de conturi pentru astfel de unităţi cuprinde *8 clase de conturi*, numerotate de la *1* la *8*, astfel: **1 „CONTURI DE CAPITALURI"; 2 „CONTURI DE ACTIVE FIXE"; 3 „CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE"; 4 „CONTURI DE TERŢI"; 5 „CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ŞI BĂNCI COMERCIALE"; 6 „CONTURI DE CHELTUIELI"; 7 „CONTURI DE VENITURI ŞI FINANŢĂRI"; 8 „CONTURI SPECIALE"**. Ca şi la agenţii economici, succesiunea claselor urmează în linii mari formarea şi fluxul resurselor necesare desfăşurării activităţii instituţiei publice şi utilizarea lor, corelate cu modalitatea de prezentare a activelor şi pasivelor în bilanţul contabil (în ordinea crescătoare a lichidităţii elementelor de natura activelor, respectiv gradul crescător al exigibilităţii elementelor de natura datoriilor). Faţă de agenţii economici se remarcă, cu unele excepţii, existenţa aceloraşi clase de conturi; structura şi numărul conturilor aparţinând unei clase sau alteia sunt însă diferite.

Cele opt clase de conturi sunt împărţite în grupe, în funcţie de omogenitatea conţinutului conturilor şi de legătura dintre acestea. Atât clasele, cât şi grupele, deşi sunt simbolizate, nu au funcţie contabilă, ci servesc, în principal, la generalizarea şi prezentarea informaţiei contabile prin bilanţurile instituţiilor publice (clasele *1-5*) şi la întocmirea contului rezultatului execuţiei bugetare (cla-

sele *6* şi *7*). În planul de conturi se simbolizează clasele cu *o cifră*, grupele cu *două cifre*, iar conturile sintetice de gradul *I* şi de gradul *II* sunt redate prin *trei* şi, respectiv, *patru cifre*. Fiecare cont poate fi uşor identificat din ce clasă şi grupă face parte, deoarece prima cifră reprezintă clasa, iar ceea de a doua indică grupa de conturi.

Conturile din clasele *1-7* sunt utilizate de contabilitatea financiară, numită şi generală, şi sunt obligatorii. Dezvoltarea în analitic a conturilor sintetice din clasele *1-7* se face de către fiecare instituţie publică în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii de informare. Şi contabilitatea de gestiune se organizează de către fiecare entitate publică tot în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii de informare, putând fi folosite, în funcţie de opţiunea fiecărei instituţii publice, şi analitice corespunzătoare în cadrul conturilor de venituri şi de rezultate.

Din clasele de conturi destinate contabilităţii financiare, reţine în primul rând atenţia clasa **1 „CONTURI DE CAPITALURI"**. Conturile care fac parte din această clasă evidenţiază capitalurile unei instituţii publice care cuprind: fondurile, rezultatul patrimonial, rezultatul reportat, rezervele din reevaluare şi alte elemente (provizioane, împrumuturi şi datorii asimilate).

Bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea instituţiei publice sunt contabilizate cu ajutorul conturilor din clasa **2 „CONTURI DE ACTIVE FIXE"**. Pentru acestea sunt destinate patru grupe de conturi principale *(20 „ACTIVE FIXE NECORPORALE"; 21 „ACTIVE FIXE CORPORALE"; 23 „ACTIVE FIXE ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU ACTIVE FIXE" ŞI 26 „ACTIVE FINANCIARE")*. În grupe distincte (*28 „AMORTIZĂRI PRIVIND ACTIVELE FIXE"* şi, respectiv, *29 „AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A ACTIVELOR FIXE"*) sunt prevăzute conturile necesare pentru înregistrarea amortizării activelor fixe necorporale şi a amortizării activelor fixe corporale, precum şi pentru evidenţa ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe (necorporale, corporale, în curs de execuţie) sau a ajustărilor pentru pierderea de valoare a activelor financiare, defalcate pe conturile sintetice de gradul *II* corespunzătoare de active fixe, pe baza cărora se determină valoarea contabilă netă a acestor imobilizări.

Stocurile şi producţia în curs de execuţie se oglindesc în conturile din

clasa 3 **„CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE”**. Acestea vizează materiile şi materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, materialele rezerva de stat şi de mobilizare, ambalajele rezerva de stat şi de mobilizare, materialele date în prelucrare în instituţie, muniţiile şi furniturile pentru apărare naţională, ordine publică şi siguranţă naţională, producţia în curs de execuţie, produsele, stocurile aflate la terţi, animalele, mărfurile, ambalajele şi ajustările pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie. În vederea înregistrării în contabilitate a produselor la preţurile prestabilite, în această clasă este un cont care evidenţiază distinct diferenţele în plus sau în minus între preţul de înregistrare (preţul prestabilit) şi costul de producţie al produselor. La finele perioadei, soldul contului de diferenţe de preţ cumulat cu soldul contului de produse, la preţ de înregistrare, trebuie să reflecte valoarea bunurilor de această natură la costul de producţie.

Conturile necesare înregistrării în contabilitate a relaţiilor instituţiei publice cu furnizorii, clienţii, personalul, bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetele locale, Comunitatea Europeană privind fondurile nerambursabile (PHARE, SAPARD, ISPA etc.), instituţiile subordonate, diverşi debitori şi creditori, precum şi cu alte persoane juridice sau fizice fac parte din clasa 4 **„CONTURI DE TERŢI”**. Într-o grupă distinctă de conturi *(42 „PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE”)* se reflectă toate relaţiile entităţii publice cu personalul, atât în ceea ce priveşte salariile şi alte drepturi de personal stabilite prin statele de salarii, ajutoarele de boală pentru incapacitate temporară de muncă, cele pentru îngrijirea copilului, ajutoarele de deces şi alte ajutoare acordate acestuia, cât şi alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul. Tot în această clasă se regăsesc conturi sintetice de gradul *II* privind taxa pe valoarea adăugată, decontările între instituţia superioară şi instituţiile subordonate etc.

Obligaţiunile emise şi răscumpărate, sumele intrate în contul de disponibil reprezentând împrumuturi din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului se reflectă în conturile sintetice corespunzătoare din clasa 5 **„CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ŞI BĂNCI COMERCIALE”**. În aceeaşi clasă de conturi se evidenţiază şi: 1) valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale primite de la clienţi; 2) disponibilităţile în lei şi în valută

aflate în conturi la bănci comerciale; 3) sumele intrate în contul de disponibil, în lei şi în valută, reprezentând: a) împrumuturi interne şi externe contractate de stat acordate de către instituţiile finanţatoare interne şi externe; b) împrumuturi interne şi externe garantate de stat acordate de către instituţiile finanţatoare interne şi externe; 4) sumele încasate în contul de disponibil, în lei şi în valută, de la instituţiile finanţatoare externe pentru finanţarea unor programe stabilite prin memorandumurile de finanţare încheiate cu acestea; 5) dobânzile de plătit aferente împrumuturilor pe termen scurt contractate şi cele de încasat aferente sumelor aflate în conturi la bănci sau la trezoreria statului, potrivit legii; 6) împrumuturile pe termen scurt primite de la bănci sau de la alte instituţii de credit, din contul curent general al trezoreriei statului, precum şi din bugetul de stat sau din bugetele locale pentru înfiinţarea unor instituţii sau activităţi finanţate integral din venituri proprii etc. Reţin atenţia, de asemenea, conturile care vizează disponibilităţile bugetelor (disponibilităţile bugetului de stat provenite din venituri încasate potrivit legii, aflate în conturile deschise la unităţile trezoreriei statului; disponibilităţile bugetului local provenite din venituri încasate şi alte surse potrivit legii, aflate în conturile deschise la unităţile trezoreriei statului etc.), disponibilităţile din fonduri cu destinaţie specială (disponibil pentru sume de mandat şi sume în depozit, disponibil din taxe speciale, disponibil al fondului de risc etc.), disponibilităţile instituţiilor publice şi activităţilor finanţate integral sau parţial din venituri proprii, numerarul în valută aflat în casieria unităţii şi acreditivele deschise la bănci în lei şi în valută pentru efectuarea de plăţi în favoarea terţilor etc.

Sumele sau valorile de plătit aferente activităţilor desfăşurate de instituţiile publice sunt înregistrate în contabilitate cu ajutorul conturilor din clasa **6** **„CONTURI DE CHELTUIELI"**. Pentru asemenea activităţi sunt destinate *10* grupe de conturi referitoare la cheltuielile operaţionale, financiare şi la cele extraordinare. Într-o grupă distinctă *(68 „CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERILE DE VALOARE")* sunt prevăzute conturile necesare pentru înregistrarea cheltuielilor cu amortizările şi ajustările pentru depreciere. Se regăseşte în această clasă şi contul sintetic de gradul *I* care ţine evidenţa cheltuielilor privind rezerva de stat şi de mobilizare.

Conturile din clasa **7 „CONTURI DE VENITURI ŞI FINANŢĂRI"** au în

vedere sumele sau valorile încasate sau de încasat aferente activităților economice, altor activități operaționale etc., precum și veniturile financiare și cele extraordinare. În conturile din grupa *70 „VENITURI DIN ACTIVITĂȚI ECONOMICE”* se oglindesc: veniturile din vânzarea produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale și a mărfurilor; veniturile din lucrări executate și servicii prestate; veniturile din studii și cercetări, din chirii, din activități diverse și din variația stocurilor. Din grupa *73 „VENITURI FISCALE”* fac parte mai multe conturi care evidențiază veniturile obținute din: impozit pe venit, profit și câștiguri de capital de la persoane juridice; impozite și taxe pe proprietate; impozit pe salarii etc. Evidența plăților efectuate din creditele bugetare deschise și disponibile pentru realizarea cheltuielilor prevăzute în buget se ține cu ajutorul contului 770 „Finanțarea de la buget”.

Drepturile și obligațiile, precum și unele bunuri care nu pot fi integrate în activul și pasivul persoanei juridice (active fixe corporale luate cu chirie de la terți, materiale primite spre prelucrare, reparare, păstrare ori în custodie) se înregistrează în contabilitate cu ajutorul conturilor în afara bilanțului. Pentru asemenea conturi, denumite și conturi de ordine și evidență, precum și pentru conturile **891 „Bilanț de deschidere”** și **892 „Bilanț de închidere”**, este rezervată **clasa 8 „CONTURI SPECIALE”**.

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA CREDITELOR BUGETARE ŞI A CAPITALURILOR

Funcţiile statului şi ale administraţiei publice locale se îndeplinesc prin intermediul unui sistem complex şi variat de instituţii publice. Asigurarea bunului mers al activităţii acestora presupune cheltuirea în fiecare an a unor importante sume de bani. Acestea apar sub forma salariilor plătite persoanelor care desfăşoară activităţi pe bază de contract individual de muncă, celor care ocupă funcţii de demnitate publică alese sau numite în cadrul autorităţii executive, legislative ori judecătoreşti, soldelor achitate cadrelor militare în activitate etc., altor cheltuieli de personal, costurilor cu procurarea materialelor şi serviciilor necesare activităţii curente (iluminat, încălzit, reparaţii, rechizite de birou, poştă, telefon, telex, radio, televizor, telefax etc.), cheltuielilor de capital, precum şi ca plăţi de dobânzi, comisioane, cotizaţii şi contribuţii, rambursări de credite contractate de ordonatorii de credite etc.

4.1. Evidenţa creditelor bugetare

Sumele aprobate prin bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale etc., în limita cărora se pot efectua cheltuieli, poartă denumirea de **credite bugetare**. Acestea se aprobă pe destinaţii (autorităţi publice; apărare naţională; ordine publică şi siguranţă naţională; învăţământ; sănătate; cultură; asigurări şi asistenţă socială; agricultură, silvicultură, piscicultură şi vânătoare etc.), iar în cadrul fiecărui capitol pe categorii de cheltuieli.

Angajarea cheltuielilor din bugetul de stat şi din alte bugete se poate face numai în limita creditelor bugetare anuale aprobate. Creditele aprobate pentru cheltuielile unui exerciţiu bugetar nu pot fi folosite pentru finanţarea cheltuielilor altui exerciţiu bugetar. Nici creditele bugetare aprobate unui ordonator principal de credite nu pot fi utilizate pentru finanţarea cheltuielilor altui ordo-

nator principal de credite. De asemenea, creditele bugetare aprobate la un capitol de cheltuieli nu pot fi utilizate pentru finanțarea cheltuielilor altui capitol. Utilizarea creditelor bugetare în alte scopuri decât cele aprobate atrage, în condițiile legii, răspunderea celor vinovați.

Dreptul de a utiliza creditele bugetare este acordat prin lege numai conducătorilor instituțiilor publice care, în această calitate, poartă denumirea de **ordonatori de credite**. Conducătorii autorităților publice, miniștrii și conducătorii celorlalte organe de specialitate ale administrației publice centrale sunt **ordonatori principali de credite ai bugetului de stat și ai altor bugete**. Aceștia repartizează creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat pe unitățile ierarhic inferioare, în raport cu sarcinile acestora cuprinse, potrivit legii, în bugetele respective, și aprobă efectuarea cheltuielilor din bugetul propriu, cu respectarea dispozițiilor legale. La rândul lor, **ordonatorii secundari de credite** sunt îndreptățiți să aprobe efectuarea cheltuielilor din bugetele proprii, cu respectarea dispozițiilor legale, și să repartizeze creditele bugetare aprobate pe unitățile ierarhic inferioare, ai căror conducători sunt **ordonatori terțiari de credite**. Ultimii ordonatori de credite utilizează creditele bugetare ce le-au fost repartizate numai pentru nevoile unităților pe care le conduc, potrivit prevederilor din bugetele aprobate și în condițiile stabilite prin dispozițiile legale.

Organele locale dimensionează prevederile bugetare locale de cheltuieli în funcție de nevoile proprii ale fiecărei unități administrativ-teritoriale corelate cu resursele bugetare posibile de mobilizat. Din bugetele locale aprobate se finanțează, în condițiile legii, acțiuni social-culturale, obiective și acțiuni economice de interes local, cheltuieli de întreținere și de funcționare a organelor administrației publice locale, precum și alte obiective prevăzute prin dispoziții legale.

Președinții consiliilor județene, primarul general al Municipiului București și primarii celorlalte unități administrativ-teritoriale sunt **ordonatori principali de credite ai bugetelor locale**. Aceștia pot aproba efectuarea de cheltuieli numai cu respectarea dispozițiilor legale și în limita bugetelor de venituri și cheltuieli proprii, pe de o parte, având, pe de altă parte, dreptul să repartizeze credite bugetare unităților ierarhic inferioare.

Conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică din subordi-

nea consiliului local sau județean sunt, după caz, ordonatori de credite secundari sau terțiari. La rândul lor, **ordonatorii secundari de credite ai bugetelor locale** sunt îndreptățiți să utilizeze creditele aprobate, cu respectarea dispozițiilor legale, pentru efectuarea cheltuielilor prevăzute în bugetele instituțiilor pe care le conduc şi să repartizeze creditele bugetare aprobate pe unitățile din subordine, ai căror conducători au calitatea de **ordonatori terțiari de credite**. Aceştia utilizează creditele bugetare ce le-au fost repartizate de către ordonatorul principal sau secundar, după caz, numai pentru nevoile instituțiilor pe care le conduc, potrivit prevederilor din bugetele proprii de venituri şi cheltuieli şi în condițiile stabilite prin dispozițiile legale, fără a avea dreptul de a repartiza credite bugetare la alte instituții publice.

Creditele bugetare aprobate prin bugetul de stat, bugetele locale etc. pot fi folosite, la cererea ordonatorilor principali de credite, *numai după deschiderea de credite* de către organul competent. Ordonatorii de credite finanțați din bugetul de stat, bugetele locale etc. *au dreptul, după deschiderea creditelor bugetare, să dispună efectuarea plăților necesare realizării acțiunilor aprobate prin bugetele proprii de venituri şi cheltuieli*.

Finanțarea cheltuielilor instituțiilor de la buget comportă, aşadar, următoarele etape[1]:

a) deschiderea creditelor bugetare pe seama ordonatorilor principali de credite şi repartizarea de către aceştia a creditelor bugetare aprobate pe ordonatorii de credite secundari şi terțiari din subordine;

b) efectuarea plăților de casă din mijloacele bugetului de stat, bugetelor locale etc. de către ordonatorii de credite (finanțarea propriu-zisă).

Pentru a urmări modul în care folosirea mijloacelor bugetare se încadrează în limitele stabilite prin bugetul de venituri şi cheltuieli, contabilitatea are sarcina să evidențieze creditele bugetare aprobate la începutul exercițiului bugetar, precum şi eventualele modificări intervenite în cursul anului în volumul acestora. De asemenea, ea trebuie să oglindească distinct atât etapele finanțării bugetare [(a) + (b)], cât şi transformarea mijloacelor bugetare în cheltuieli efective.

---

[1]Gh. Scorțescu, Evidența creditelor aprobate şi a celor deschise instituțiilor publice din domeniul agriculturii finanțate din bugetul de stat, Lucrări ştiințifice, Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 40 (supliment), seria Agricultură, 1997, p. 472.

Evidenţa creditelor bugetare aprobate, a creditelor deschise cu scopul de a fi repartizate instituţiilor subordonate şi a creditelor deschise pentru nevoi proprii se realizează cu ajutorul următoarelor conturi în afara bilanţului: 8060 „Credite bugetare aprobate", 8061 „Credite deschise de repartizat" şi 8062 „Credite deschise pentru cheltuieli proprii".

Contul **8060 „Credite bugetare aprobate"** ţine evidenţa creditelor aprobate pentru efectuarea cheltuielilor aprobate prin buget. *Contabilitatea analitică a creditelor aprobate se ţine* pe **titluri, articole** şi **alineate de cheltuieli** *în cadrul fiecărui subcapitol sau capitol*[1] *al bugetului aprobat.*

În *debitul* acestui cont se înregistrează, la începutul exerciţiului bugetar, creditele bugetare aprobate, cu defalcarea pe trimestre, precum şi suplimentările efectuate în cursul exerciţiului bugetar, care majorează creditele bugetare aprobate. În *creditul* contului 8060 „Credite bugetare aprobate" se evidenţiază diminuările de credite efectuate în cursul exerciţiului bugetar, care micşorează creditele bugetare aprobate. *Soldul contului* reprezintă totalul creditelor bugetare aprobate la un moment dat.

La începutul exerciţiului bugetar se evidenţiază creditele bugetare aprobate, de exemplu, în sumă de 100.000 lei pentru efectuarea cheltuielilor aprobate prin bugetul propriu al instituţiei publice. Diminuările de credite bugetare efectuate în cursul exerciţiului bugetar reprezintă 10.000 lei. Aceste aspecte se reflectă cu ajutorul contului menţionat ca în fig. *2*.

D	**8060 „Credite**	**bugetare aprobate"**	**C**
	100.000	10.000	
Rd	100.000	10.000	**Rc**
		90.000	**Sfd**

Fig. 2. Evidenţierea creditelor bugetare aprobate şi a diminuărilor de credite

[1]În clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice figurează şi capitolul ***65 „Învăţământ"***. Acesta este finanţat din bugetul de stat (01), bugetele locale (02), bugetul asigurărilor pentru şomaj (04), credite externe (06), credite interne (07), fonduri externe nerambursabile (08) şi din bugetele instituţiilor publice şi activităţilor finanţate integral sau parţial din venituri proprii (10). Există, prin urmare, următoarele capitole de cheltuieli: 65.01 „Învăţământ finanţat din bugetul de stat", 65.02 „Învăţământ finanţat din bugetele locale", 65.04 „Învăţământ finanţat din bugetul asigurărilor pentru şomaj",..., 65.10 „Învăţământ finanţat din bugetele instituţiilor publice şi activităţilor finanţate integral sau parţial din venituri proprii ". Contul **8060 „Credite bugetare aprobate"** pentru învăţământul finanţat din bugetul de stat are, aşadar, următoarea structură: *8060.65.01*. În cadrul capitolului 65.01 „Învăţământ finanţat din bugetul de stat" există subcapitolul *65.01.06 „Învăţământ superior"*. În asemenea condiţii, creditele bugetare aprobate pentru acest subcapitol se evidenţiază prin contul *8060.65.01.06*.

Ordonatorilor principali de credite finanțați din bugetul de stat, bugetele locale etc. li se deschid credite bugetare pe două destinații: **pentru cheltuieli proprii** și **cu scopul de a fi repartizate instituțiilor subordonate**. Din creditele deschise de repartizat, ordonatorii principali de credite repartizează credite ordonatorilor secundari pe aceleași destinații. Ordonatorilor terțiari li se repartizează credite bugetare **numai pentru cheltuieli proprii,** direct de către ordonatorul principal de credite sau prin ordonatorul secundar de credite, după caz.

Deschiderea de credite pentru cheltuielile proprii ale ordonatorului de credite și, respectiv, cu scopul de a fi repartizate instituțiilor subordonate nu reprezintă o atribuire efectivă de mijloace bănești, ci numai o operație preliminară. Ea urmează să se concretizeze în finanțare (plăți de casă) numai atunci când ordonatorul de credite dispune efectuarea de plăți din contul de finanțare bugetară pentru procurări de materiale, medicamente, alimente etc., pentru cheltuieli de personal sau pentru alte cheltuieli, în conformitate cu bugetul propriu de venituri și cheltuieli aprobat. De aceea, evidența acestui gen de operații se ține atât la trezoreria statului, cât și la instituția publică finanțată din bugetul de stat, bugetele locale etc. tot cu ajutorul conturilor în afara bilanțului.

Creditele deschise cu scopul de a fi repartizate ordonatorilor de credite subordonați (secundari și terțiari) sunt evidențiate de ordonatorii principali finanțați din bugetul de stat, bugetele locale etc. prin trezorerii cu ajutorul contului **8061 „Credite deschise de repartizat"**. *Contabilitatea analitică a creditelor de repartizat către instituțiile subordonate se organizează în cadrul acestui cont pe subcapitole și capitole ale clasificației cheltuielilor bugetului de stat, bugetelor locale etc.* Pentru învățământul superior finanțat din bugetul de stat, contul 8061 „Credite deschise de repartizat" are următoarea structură: *8061.65.01.06.*

Ordonatorii de credite principali înregistrează, în *debitul* contului 8061 „Credite deschise de repartizat", creditele deschise pentru a fi repartizate ordonatorilor de credite subordonați (secundari și terțiari), precum și creditele retrase de la aceștia de către ordonatorii principali. În *creditul* acestui cont se evidențiază creditele repartizate ordonatorilor din subordine (secundari și terțiari), precum și creditele retrase de la ordonatorii principali de către Ministerul Finanțelor Publice. Soldul contului reprezintă totalul creditelor repartizate.

Exemplul care urmează se referă la ordonatorul principal de credite bugetare „A" căruia i se deschid, de către Ministerul Finanțelor Publice, credite în sumă de 100.000 lei pentru a fi repartizate ordonatorului de credite bugetare subordonat. Din creditele de 100.000 lei se repartizează de către ordonatorul principal de credite suma de 80.000 lei pentru ordonatorul de credite secundar. Creditele retrase în cursul perioadei de la ordonatorul secundar sunt în sumă de 10.000 lei, iar cele retrase de Ministerul Finanțelor Publice de la ordonatorul principal de credite reprezintă 30.000 lei. Aceste aspecte se oglindesc în contabilitate ca în fig. *3*.

D 8061 „Credite deschise de repartizat"	C
♦ credite deschise de Ministerul Finanțelor Publice pentru a fi repartizate ordonatorului de credite subordonat, în sumă de 100.000 lei (1) ♦ credite retrase de la ordonatorul subordonat de către ordonatorul principal, în sumă de 6.000 lei (3) ♦ credite retrase de la ordonatorul subordonat de către ordonatorul principal, în sumă de 4.000 lei (4)	♦ credite repartizate ordonatorului subordonat, în sumă de 80.000 lei (2) ♦ credite retrase de la ordonatorul principal de Ministerul Finanțelor Publice, în sumă de 30.000 lei (5)

Fig. 3. Înregistrarea creditelor deschise de repartizat în contabilitatea ordonatorului principal de credite

Şi *ordonatorii de credite secundari finanțați din bugetul de stat, bugetele locale etc. prin trezorerii* evidențiază creditele deschise cu scopul de a fi repartizate instituțiilor subordonate tot cu ajutorul contului **8061 „Credite deschise de repartizat"**. Ordonatorii secundari reflectă, în *debitul* acestui cont, creditele repartizate de ordonatorul principal cu scopul de a fi distribuite ordonatorilor terțiari, precum şi creditele retrase de la ordonatorii terțiari de către ordonatorii secundari. În *creditul* contului 8061 „Credite deschise de repartizat" se înregistrează creditele repartizate ordonatorilor terțiari, precum şi creditele retrase de la ordonatorul secundar de către ordonatorul principal.

Evidența analitică se ține pe subcapitole în cadrul capitolelor pentru toate creditele de repartizat instituțiilor subordonate.

Ordonatorul secundar de credite evidențiază, de exemplu, creditele repartizate de ordonatorul principal (80.000 lei), precum şi cele retrase de către acesta, în sumă de 10.000 lei (fig. *4*).

D	8061 „Credite deschise de repartizat” C
♦ credite deschise de ordonatorul principal „A” pentru a fi repartizate ordonatorului terțiar de credite, în sumă de 80.000 lei (1)	♦ credite repartizate ordonatorului subordonat, în sumă de 70.000 lei (2) ♦ credite retrase de la ordonatorul secundar de către ordonatorul principal, în sumă de 10.000 lei (3)

Fig. 4. Evidențierea creditelor deschise de repartizat în contabilitatea ordonatorului secundar de credite

Atât ordonatorii principali de credite, cât și cei secundari și terțiari finanțați din bugetul de stat, bugetele locale etc. oglindesc *creditele deschise de la buget pentru cheltuielile prevăzute în bugetele proprii de cheltuieli* cu ajutorul contului în afara bilanțului **8062 „Credite deschise pentru cheltuieli proprii”**. **Ordonatorii principali** înregistrează, în *debitul* acestui cont, creditele deschise pentru cheltuieli proprii, pe baza cererii de deschidere de credite, iar în *credit* se reflectă creditele retrase în cursul anului pe baza dispoziției bugetare sau creditele bugetare anulate la sfârșitul anului.

Ordonatorii secundari și terțiari de credite evidențiază în *debitul* contului 8062 „Credite deschise pentru cheltuieli proprii” creditele primite prin repartizare, pe baza dispoziției bugetare, de la ordonatorul superior, pentru cheltuieli proprii. În *creditul* acestui cont se reflectă creditele retrase în cursul anului pe baza dispoziției bugetare sau cele anulate la finele anului. Soldul contului reprezintă totalul creditelor deschise pentru cheltuieli proprii la un moment dat. *Creditele bugetare deschise pe subdiviziunile clasificației bugetare reprezintă limita maximă până la care ordonatorii de credite pot angaja și efectua cheltuieli.*

În vederea înțelegerii contabilizării creditelor deschise pentru cheltuielile proprii ale ordonatorilor de credite și cu scopul de a fi repartizate instituțiilor subordonate, considerăm următorul exemplu: ordonatorului de credite „**X**” i se deschid de către Ministerul Finanțelor Publice credite pentru cheltuieli proprii în valoare de 500.000 lei, iar pentru a fi repartizate ordonatorilor subordonați („**A**” și „**B**”) în sumă de 250.000 lei. Din creditele de 250.000 lei ordonatorul principal „**X**” repartizează ordonatorului secundar „**A**” credite pentru cheltuieli proprii (15.000 lei) și cu scopul de a fi repartizate ordonatorilor subordonați („**C**” și „**D**”) în sumă de 225.000 lei. Ordonatorul principal „**X**” repartizează, totodată, ordonatorului terțiar „**B**” credite pentru cheltuieli proprii în sumă de

10.000 lei. La rândul său, ordonatorul secundar „A” repartizează, din suma de 225.000 lei, ordonatorilor terțiari „C” și „D” credite pentru cheltuieli proprii în valoare de 100.000 lei și, respectiv, 125.000 lei (fig. 5).

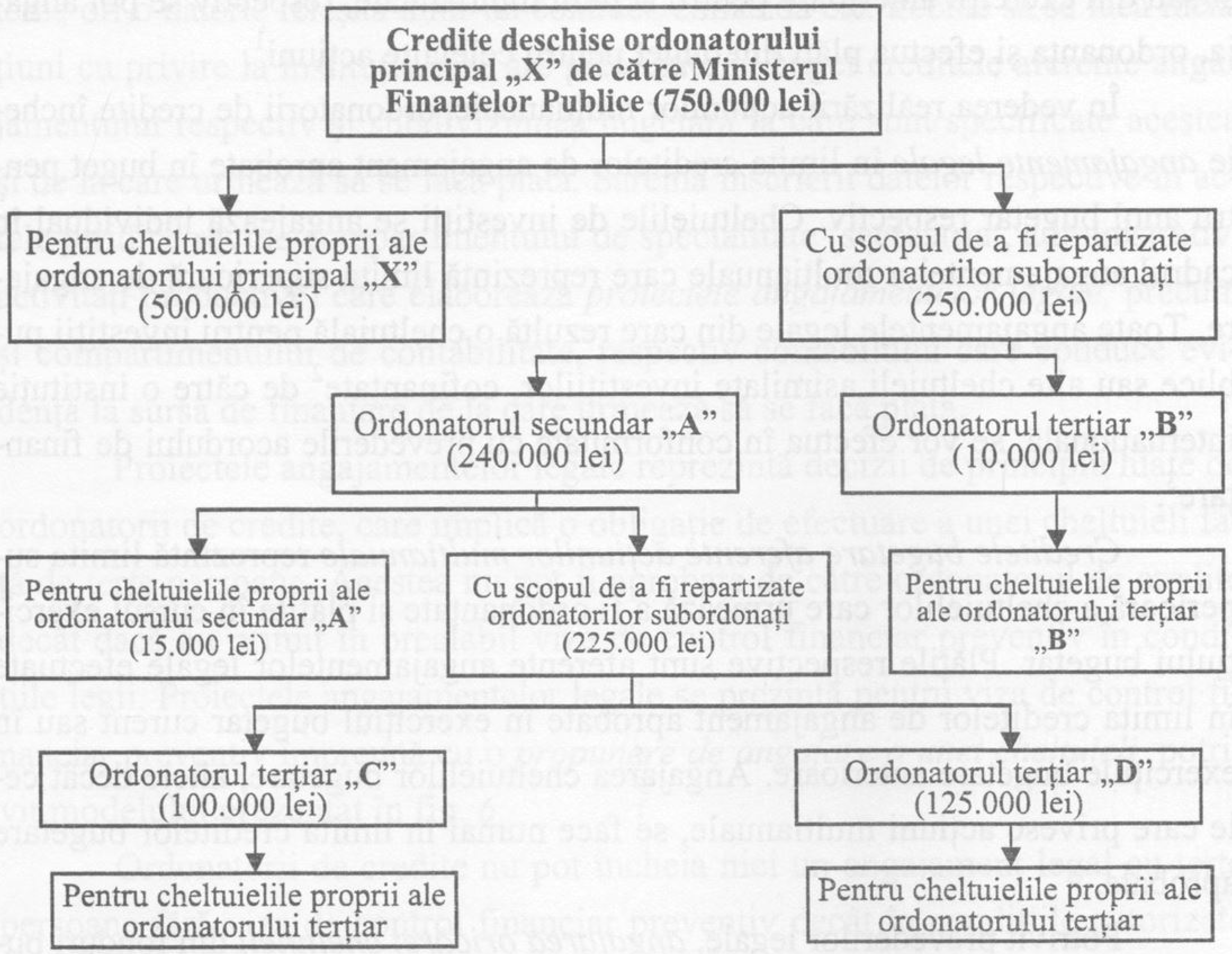


Fig. 5. Creditele bugetare deschise ordonatorului principal, de către Ministerul Finanțelor Publice, pentru cheltuieli proprii și cu scopul de a fi repartizate ordonatorilor subordonați

4.2. Organizarea evidenței angajamentelor bugetare și legale

Sumele alocate unor *programe, proiecte, subproiecte, obiective și altele asemenea,* care se desfășoară pe o perioadă mai mare de un an și care dau loc la credite de angajament și credite bugetare, poartă denumirea de *credite destinate unor acțiuni multianuale*. Pentru asemenea acțiuni se înscriu distinct în buget *creditele de angajament* și *creditele bugetare*[1].

Prin *credit de angajament* se înțelege suma maximă a cheltuielilor ce pot fi angajate, în timpul exercițiului bugetar, în limitele aprobate. Spre deose-

[1] *** Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002.

bire de acesta, *creditul bugetar* semnifică suma aprobată prin buget, reprezentând limita maximă până la care se pot ordonanța și efectua plăți în cursul anului bugetar pentru angajamentele contractate în timpul exercițiului bugetar și/sau din exerciții anterioare pentru acțiuni multianuale, respectiv se pot angaja, ordonanța și efectua plăți din buget pentru celelalte acțiuni[1].

În vederea realizării acțiunilor multianuale, ordonatorii de credite încheie *angajamente legale* în limita creditelor de angajament aprobate în buget pentru anul bugetar respectiv. Cheltuielile de investiții se angajează individual în cadrul angajamentelor multianuale care reprezintă limita superioară de angajare. Toate angajamentele legale din care rezultă o cheltuială pentru investiții publice sau alte cheltuieli asimilate investițiilor, cofinanțate[2] de către o instituție internațională, se vor efectua în conformitate cu prevederile acordului de finanțare[3].

Creditele bugetare aferente acțiunilor multianuale reprezintă limita superioară a cheltuielilor care urmează a fi ordonanțate și plătite în cursul exercițiului bugetar. Plățile respective sunt aferente angajamentelor legale efectuate în limita creditelor de angajament aprobate în exercițiul bugetar curent sau în exercițiile bugetare anterioare. Angajarea cheltuielilor bugetare, altele decât cele care privesc acțiuni multianuale, se face numai în limita creditelor bugetare aprobate.

Potrivit prevederilor legale, *angajarea oricărei cheltuieli* din fonduri publice îmbracă două forme de angajamente, și anume[4]: angajamentul legal și angajamentul bugetar. *Angajamentul legal* este o fază în procesul execuției care reprezintă orice act juridic din care *rezultă* sau *ar putea rezulta o obligație pe seama fondurilor publice*. Acesta trebuie să se prezintă sub formă scrisă, să fie semnat de ordonatorul de credite și poate lua forma unui contract de achiziție publică, contract de muncă, act de control, acord de împrumut etc. sau a unei co-

---

1 *.* Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003.

2 ***Cofinanțarea*** semnifică finanțarea unui program, proiect, subproiect, obiectiv și altele asemenea, parțial prin credite bugetare, parțial prin finanțarea provenită din surse externe.

3 *.* Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002, pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale, Monitorul Oficial al României nr. 37/23.01.2003.

4 *.* Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002, pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale, Monitorul Oficial al României nr. 37/23.01.2003.

menzi, convenții etc.

În toate actele juridice prin care se angajează (contractează) o datorie a statului rezultată din încheierea unor contracte de împrumuturi interne sau externe ori o datorie reieșită dintr-un contract, comandă etc. trebuie să se facă mențiuni cu privire la instituția care are prevăzute în buget creditele aferente angajamentului respectiv și subdiviziunea bugetară la care sunt specificate acestea și de la care urmează să se facă plata. Sarcina înscrierii datelor respective în actele juridice revine compartimentului de specialitate (secretariat, administrativ, activități productive) care elaborează *proiectele angajamentelor legale,* precum și compartimentului de contabilitate, respectiv contabilului care conduce evidența la sursa de finanțare de la care urmează să se facă plata.

Proiectele angajamentelor legale reprezintă decizii de principiu luate de ordonatorii de credite, care implică o obligație de efectuare a unei cheltuieli față de terțe persoane. Acestea nu pot fi aprobate de către ordonatorul de credite decât dacă au primit în prealabil viza de control financiar preventiv în condițiile legii. Proiectele angajamentelor legale se prezintă pentru viza de control financiar preventiv împreună cu o *propunere de angajare a unei cheltuieli,* potrivit modelului prezentat în fig. *6*.

Ordonatorii de credite nu pot încheia nici un angajament legal cu terțe persoane fără viza de control financiar preventiv decât în condițiile autorizate de lege. După semnarea angajamentului legal de către ordonatorul de credite, acesta se transmite compartimentului de contabilitate pentru înregistrare în evidența cheltuielilor angajate. Operațiunea se realizează cu ajutorul contului **8067 „Angajamente legale"**.

Angajamentul bugetar[1] reprezintă orice act prin care o autoritate competentă, potrivit legii, afectează fonduri publice unei anumite destinații, în limita creditelor bugetare aprobate. În aplicarea principiului anualității, conform căruia plățile efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget aparțin exercițiului corespunzător de execuție a bugetului respectiv, și a prevederilor legale, potrivit cărora pentru a efectua o plată este obligatorie parcurgerea prealabilă a trei din cele patru faze ale execuției bugetare a cheltuielilor (angajarea,

[1] * Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003.

lichidarea şi ordonanţarea), *se impune punerea în rezervă a creditelor bugetare angajate*. Această cerinţă urmăreşte ca toate angajamentele legale încheiate în cursul unui exerciţiu bugetar sau în exerciţiile bugetare precedente de către ordonatorul de credite sau de alte persoane împuternicite să poată fi plătite în cursul exerciţiului bugetar respectiv, în limita creditelor bugetare aprobate.

MINISTERUL EDUCAŢIEI ŞI CERCETĂRII
LICEUL „CONSTANTIN BRÂNCOVEANU" IAŞI

Data emiterii: *05.01.2007*
Compartimentul de specialitate: *PERSONAL*
Nr. *1*

PROPUNERE DE ANGAJARE A UNEI CHELTUIELI

Scopul: *Drepturi salariale pe anul 2007*
Beneficiar: *Personalul instituţiei publice*

CALCULUL DISPONIBILULUI DE CREDITE BUGETARE **- mii lei -**

Subdiviziunea clasificaţiei bugetului aprobat cap. .... subcap. ..... titlu ..... art. .... alin.	Credite bugetare aprobate (ct.8060)	Credite bugetare angajate (ct. 8066)	Disponibil de credite ce mai poate fi angajat	Suma angajată				Disponibil de credite rămas de angajat
				Valuta		Curs valutar	Lei	
				Felul	Suma			
0	1	2	3 = (col. 1-2)	4	5	6	7	8 = (col. 3-7)
67.02.10.01	16.560	360	16.200				16.200	X

TOTAL: *16.200*

Compartimentul de specialitate	Compartimentul de contabilitate*)	Control financiar preventiv	
		CFPP	CFDP
Data: 05. 01. 2007	Data: 05. 01. 2007	Data *05. 01. 2007*	Data *05.01.2007*
		Viza	Viza
Semnătura	Semnătura	Semnătura	Semnătura..............

*) = răspunde de datele înscrise în col.1, 2 şi 3
CFPP = control financiar preventiv propriu
CFPD = control financiar preventiv delegat

Ordonator de credite,
Data: *05. 01. 2007*
Semnătura:

Fig. 6. Propunere de angajare a cheltuielilor cu salariile în bani ale personalului[1]

În vederea respectării acestei cerinţe, *angajamentul bugetar* (prin care au fost rezervate fonduri publice unei anumite destinaţii, în limita creditelor bugetare aprobate) precede *angajamentul legal*. Ordonatorilor de credite le este interzis să aprobe angajamente legale fără asigurarea că au fost rezervate şi

---

[1] *Suma de **360 lei** (col. 2 din „Propunerea de angajare a unei cheltuieli") angajată şi neplătită până la data de 31 decembrie a exerciţiului bugetar precedent (2006)*, reprezentând **drepturi salariale în lei**, se va achita din creditele bugetare ale exerciţiului bugetar curent (2007). Pentru suma menţionată nu mai este necesară elaborarea angajamentului legal şi a angajamentului bugetar.

fondurile publice necesare plății acestora în exercițiul bugetar, cu excepția acțiunilor multianuale. Valoarea angajamentelor legale nu poate depăşi pe cea a angajamentelor bugetare şi, respectiv, a creditelor bugetare aprobate, cu excepția angajamentelor legale aferente acțiunilor multianuale care nu pot depăşi creditele de angajament aprobate în buget.

Angajarea cheltuielilor trebuie să se facă *intotdeauna* în limita disponibilului de credite bugetare şi, respectiv, în limita disponibilului de credite de angajament pentru acțiuni multianuale. În scopul garantării acestei reguli, angajamentele legale (adică toate actele prin care statul sau unitățile administrativ-teritoriale contractează o datorie față de terții creditori) sunt precedate de angajamente bugetare, respectiv de rezervarea creditelor necesare plății angajamentelor legale.

Angajamentele bugetare pot fi[1]: angajamente bugetare individuale şi angajamente bugetare globale. Angajamentul specific unei anumite operațiuni noi care urmează să se efectueze reprezintă un *angajament bugetar individual.* Acesta se prezintă la viză persoanei împuternicite să exercite controlul financiar preventiv în acelaşi timp cu proiectul angajamentului legal individual.

Pentru cheltuieli curente de natură administrativă, ce se efectuează în mod repetat pe parcursul aceluiaşi exercițiu bugetar, se pot întocmi propuneri de angajamente legale provizorii, materializate în bugete previzionale, care se înaintează pentru viza de control financiar preventiv împreună cu *angajamentele bugetare globale.* Angajamentul bugetar global este un angajament bugetar aferent angajamentului legal provizoriu care priveşte cheltuielile curente de funcționare de natură administrativă, cum ar fi: cheltuieli de deplasare; cheltuieli de întreținere şi gospodărire (încălzit, iluminat, apă, canal, poştă, telefon, furnituri de birou etc.); cheltuieli de protocol; cheltuieli cu asigurările; cheltuieli cu chiriile; cheltuieli cu abonamentele la reviste, buletine lunare etc.

Ordonatorul de credite verifică, în cazul angajamentelor legale provizorii, ca angajamentele legale individuale încheiate să nu depăşească valoarea angajamentelor provizorii care au fost emise anterior. Angajamentele legale individuale aprobate până la finele anului, acoperite de aceste angajamente legale

[1]** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002, pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea şi plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum şi organizarea, evidența şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale, Monitorul Oficial al României nr. 37/23.01.2003.

provizorii, nu trebuie înaintate pentru viza de control financiar preventiv. În schimb, angajamentele legale individuale care depăşesc valoarea angajamentelor legale provizorii se supun vizei de control financiar preventiv.

Angajamentele bugetare se realizează prin emiterea unui document scris privind angajamentul bugetar individual şi angajamentul bugetar global, prin care se certifică existenţa unor credite bugetare disponibile şi se pun în rezervă (se blochează) creditele aferente unei cheltuieli, potrivit destinaţiei prevăzute în buget. Propunerile de angajamente bugetare se înaintează din timp persoanei împuternicite cu efectuarea controlului financiar preventiv, pentru a da posibilitate acesteia să îşi exercite atribuţiile conform legii. *Angajamentul bugetar global şi angajamentul bugetar individual sunt* prezentate în fig. 7 şi în fig. *8*.

Propunerile de angajare a cheltuielilor trebuie însoţite de toate documentele justificative aferente şi, dacă este cazul, de orice alte acte şi informaţii solicitate de către persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv. La finele anului se analizează, de către aceasta, modul de realizare a cheltuielilor care au făcut obiectul angajamentelor bugetare globale, precum şi dacă totalul angajamentelor legale individuale aferente acestora este la nivelul angajamentelor legale provizorii.

În cazul în care nu există diferenţe semnificative între cheltuielile previzionate şi cele definitive, persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv avizează angajamentul bugetar global care devine definitiv. Dacă persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv constată diferenţe semnificative, atunci poate hotărî asupra includerii în viitor a cheltuielilor de natura celor care au făcut obiectul angajamentelor bugetare globale în categoria angajamentelor bugetare individuale.

Avizarea constă în semnarea de către persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv sau de înlocuitorul de drept al acesteia a propunerii de angajare a unei cheltuieli şi a angajamentului bugetar, care vor fi datate şi ştampilate. Proiectul de angajament legal se poate aviza dacă[1]:

a) a fost prezentat în conformitate cu normele metodologice în vigoare;

---

[1]* Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1792/2002, Monitorul Oficial al României nr. 37/23 ianuarie 2003 prin care sunt aprobate Normele metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea, şi plata cheltuielilor instituţiilor publice precum şi organizarea, evidenţa, şi raportarea angajamentelor bugetare şi legale.

b) există credite bugetare disponibile la subdiviziunea corespunzătoare din bugetul aprobat;

c) se încadrează în limitele angajamentului bugetar, stabilite potrivit legii;

d) respectă toate prevederile legale care îi sunt aplicabile, în vigoare la data efectuării sale (controlul de legalitate);

e) respectă sub toate aspectele ansamblul principiilor şi regulilor procedurale şi metodologice care sunt aplicabile categoriei de cheltuieli din care fac parte (controlul de regularitate).

MINISTERUL EDUCAŢIEI ŞI CERCETĂRII
LICEUL „CONSTANTIN BRÂNCOVEANU" IAŞI

Data emiterii: *05.01.2007*
Compartimentul de specialitate: *PERSONAL*
Nr. *1*

ANGAJAMENT BUGETAR GLOBAL

Beneficiar: *Personalul instituţiei publice, bugetul de stat, alte bugete*

- lei -

Înregistrarea bugetară Cap. *65.02* subcap. *04* titlul *I* art. *10.01*		**Suma** ....
Salarii de bază	alin. 10.01.01	*16.200.000*
Salarii de merit	alin. 10.01.02	*9.700.000*
Indemnizaţii de conducere	alin. 10.01.03	*550.000*
Spor de vechime	alin. 10.01.04	*500.000*
Sporuri pentru condiţii de muncă	alin. 10.01.05	*1.740.000*
Alte sporuri	alin. 10.01.06	*750.000*
Ore suplimentare	alin. 10.01.07	*110.000*
Fond de premii	alin. 10.01.08	*50.000*
Fond pentru posturi ocupate prin cumul	alin. 10.01.10	*1.200.000*
Fond aferent plăţii cu ora	alin. 10.01.11	*700.000*
Indemnizaţii de delegare	alin. 10.01.13	*900.000*
Tipul angajamentului: *global*		Suma totală: *16.200.000 lei*
Spatiu rezervat CFPP - Viza - Refuz de viză - Înregistrare individuală		Data: 05. 01. 2007 Semnătura .... Nr. *1* Data: *05. 01. 2007*
Spatiu rezervat CFPD - Viza - Refuz de viză - Înregistrare individuală		Data: *05.01.2007* Semnătura .... Nr. ...... Data.....................

Ordonator de credite,
Data: *06. 01. 2005*
Semnătura:

Fig. 7. Angajament bugetar global privind cheltuielile cu salariile personalului

Persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv poate să

refuze acordarea vizei dacă apreciază că nu sunt îndeplinite condițiile menționate mai sus. După avizarea angajamentului bugetar individual sau global, după caz, de către persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv, acesta se semnează de ordonatorul de credite și se transmite compartimentului de contabilitate pentru înregistrare în evidența cheltuielilor angajate. În acest scop se folosește contul **8066 „Angajamente bugetare”.** Creditele bugetare neangajate, precum și creditele bugetare angajate și neutilizate până la finele exercițiului bugetar sunt anulate de drept.

Orice cheltuială angajată și neplătită *până la data de 31 decembrie a exercițiului bugetar curent* se va plăti în contul bugetului pe anul următor din creditele bugetare aprobate în acest scop. Această cheltuială trebuie să se raporteze la finele anului curent pe baza datelor din contabilitatea cheltuielilor angajate.

MINISTERUL EDUCAȚIEI ȘI CERCETĂRII
LICEUL „CONSTANTIN BRÂNCOVEANU" IAȘI

Data emiterii: *10.01.2007*
Compartimentul de specialitate: *ADMINISTRATIV*
Nr. *15*

ANGAJAMENT BUGETAR INDIVIDUAL

Beneficiar: *S.C. E-ON S.A. IAȘI*

- lei -

Înregistrarea bugetară — **Suma:** *150.000*

Cap. *65.02* subcap. *04* titlul *II* art. *20.01* alin. *20.01.03* — Suma totală: *150.000*
Tipul angajamentului: *individual*

Spațiu rezervat CFPP
- Viza — Data: *10.01.2007*
- Refuz de viză — Semnătura ....
- Înregistrare individuală — Nr. *15* Data: *10.01.2007*

Spațiu rezervat CFPD
- Viza — Data: ....
- Refuz de viză — Semnătura ....
- Înregistrare individuală — Nr.......... Data: ....

Ordonator de credite,
Data: *10. 01. 2007*
Semnătura: ....

Fig. 8. Angajament bugetar individual privind cheltuieli cu materiale pentru încălzit

În angajamentele legale individuale și în cele provizorii, precum și în angajamentele bugetare individuale sau globale se precizează subdiviziunile

bugetului aprobat. Salariile personalului cuprins în statele de funcţii anexate bugetului aprobat şi obligaţiile aferente acestora, pensiile şi ajutoarele sociale stabilite conform legilor în vigoare, precum şi cheltuielile cu dobânzile şi alte cheltuieli aferente datoriei publice se consideră angajamente legale şi bugetare *de la data de 1 ianuarie a fiecărui an* cu întreaga sumă a creditelor bugetare aprobate. În situaţia în care se impune majorarea sau diminuarea unor angajamente legale, este necesară elaborarea unor propuneri de modificare a angajamentelor legale şi bugetare iniţiale, însoţite de memorii justificative.

Documentul intern prin care ordonatorul de credite dă dispoziţie conducătorului compartimentului financiar (financiar-contabil) să întocmească instrumentele de plată a cheltuielilor poartă denumirea de *ordonanţare de plată*. Aceasta este prezentată în fig. *9*.

Entităţile publice, indiferent de subordonare şi de modul de finanţare a cheltuielilor, au obligaţia să organizeze evidenţa angajamentelor bugetare şi legale. O asemenea evidenţă este ţinută de către compartimentul de contabilitate. Persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv va supraveghea, conform prevederilor legale, organizarea şi ţinerea evidenţei angajamentelor bugetare şi legale, precum şi actualizarea şi raportarea acestora.

Scopul organizării *evidenţei angajamentelor bugetare* diferă de cel al organizării *contabilităţii angajamentelor legale*. În primul caz se urmăreşte furnizarea de informaţii, în orice moment şi pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat pentru exerciţiul bugetar curent, cu privire la *creditele bugetare consumate prin angajare* şi prin comparaţie să se determine *creditele bugetare disponibile care pot fi angajate în viitor*. Acestea se stabilesc ca diferenţă între creditele bugetare aprobate, evidenţiate cu ajutorul contului 8060 „Credite bugetare aprobate", şi angajamentele bugetare, reflectate de contul 8066 „Angajamente bugetare", astfel:

$$C_{bda} = C_{ba} - A_b, \tag{1}$$

în care:

C_{bda} reprezintă creditele bugetare disponibile care pot fi angajate în viitor;

C_{ba} - creditele bugetare aprobate pentru efectuarea cheltuielilor prevăzute în buget;

A_b - angajamentele bugetare, adică sumele rezervate în vederea efectuării unor cheltuieli bugetare, în limita creditelor bugetare aprobate.

MINISTERUL EDUCAŢIEI ŞI CERCETĂRII
LICEUL „CONSTANTIN BRÂNCOVEANU" IAŞI

Data emiterii: *06.02.2007*
Compartimentul de specialitate: *PERSONAL*
Nr. *1*

ORDONANŢARE DE PLATĂ

Natura cheltuielii: *CHELTUIELI DE PERSONAL - SALARII ÎN BANI*
Lista documentelor justificative:
State de plată a salariilor pentru luna ianuarie 2007
CEC TREZORERIE seria 0055773/06.02.2007
Nr/data angajamentului legal: *1/05.01.2007*
Modul de plată (virament/numerar) : *numerar*
Lei/Valută: *lei*
Suma datorata beneficiarului: *350.000 lei*
Avansuri acordate şi reţinute beneficiarului : *X*
Suma de plată (lei): ***350.000 lei***

CALCULUL DISPONIBILULUI DIN CONTUL DE ANGAJAMENTE BUGETARE - lei -

Subdiviziunea clasificaţiei bugetare cap. .... subcap. ...... titlu .... art. .... alin.	Disponibil înaintea efectuării plăţii (ct. 8066)	Suma de plată	Disponibil după efectuarea plăţii
0	1	2	3 = col.1-2
65.02. 04.10. 01	16.200.000	350.000	15.850.000

Numele si adresa beneficiarului
PERSONALUL INSTITUTIEI PUBLICE

Numărul de cont: *24.65.02.02.3337540*
Trezoreria(banca): *IAŞI*
Cod ....

Compartimentul de specialitate	Compartimentul de contabilitate*)	Control financiar preventiv	
		CFPP	CFDP
Data: *06.02.2007* Semnătura	Data: *06.02.2007* Semnătura	Data: *06.02.2007* Viza Semnătura	Data..................... Viza Semnătura.................

*) = răspunde de datele înscrise în col.

Ordonator de credite,
Data: *07.01.2005*
Semnătura:

Fig. 9. Ordonanţare la plată a cheltuielilor cu salariile în bani cuvenite personalului

Referitor la organizarea evidenţei angajamentelor legale, scopul acesteia este de a furniza informaţii în orice moment şi pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat pentru exerciţiul bugetar curent cu privire la angajamentele legale anuale sau multianuale aprobate de ordonatorul de credite. În acest sens se utilizează contul 8067 „Angajamente legale".

Evidența angajamentelor bugetare și legale este ținută *concomitent* de compartimentul de contabilitate și de persoana împuternicită să exercite controlul financiar preventiv. În acest scop, printr-un act de decizie administrativă se vor desemna persoana (persoanele) și înlocuitorul (înlocuitorii) acesteia (acestora) care vor avea atribuții pe linia organizării și conducerii evidenței angajamentelor bugetare și legale.

Principalele atribuții ale acesteia (acestora) vizează[1]:

a) evidența creditelor bugetare aprobate în exercițiul bugetar curent, precum și a modificărilor intervenite pe parcursul exercițiului bugetar curent;

b) evidența angajamentelor bugetare;

c) compararea datelor din conturile 8060 „Credite bugetare aprobate" și 8066 „Angajamente bugetare" și determinarea creditelor bugetare disponibile care pot fi angajate;

d) evidența angajamentelor legale;

e) reevaluarea, la finele lunii, a angajamentelor legale exprimate în alte monede decât moneda națională, la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi lucrătoare a lunii. Cu diferențele din reevaluare se majorează sau se diminuează, după caz, valoarea angajamentelor bugetare și legale din conturile 8066 „Angajamente bugetare" și 8067 „Angajamente legale";

f) înregistrarea, la finele anului, în creditul contului 8067 „Angajamente legale", a totalului plăților efectuate în cursul anului în contul angajamentelor legale încheiate. Datele se preiau din conturile 770 „Finanțarea de la buget", 560 „Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii", 550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială" etc.

Procedura de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor bugetare trebuie să dea posibilitatea de a asigura, pentru fiecare subdiviziune a bugetului aprobat în exercițiul bugetar curent, informații cu privire la:

1) creditele bugetare disponibile;

2) angajamentele legale;

3) plățile efectuate în baza angajamentelor legale la un moment dat;

---

[1] ** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale, Monitorul Oficial al României, nr. 37/23.01.2003.

4) soldul angajamentelor legale care mai trebuie plătite la finele anului;

5) datele necesare întocmirii „Situației privind execuția cheltuielilor bugetare angajate la finele trimestrului" *(tabelul 5)*. Aceasta va fi însoțită de un raport explicativ privind toate informațiile utile cu privire la angajamentele efectuate în cursul exercițiului bugetar. Situația menționată este parte componentă din structura „Situațiilor financiare trimestriale și anuale ale instituțiilor publice".

Întrucât valorile la care se referă angajamentele bugetare și legale nu constituie elemente patrimoniale, acestea se evidențiază în contabilitate în conturi în afara bilanțului. Funcțiunea conturilor folosite în acest sens se prezintă în continuare.

Cu ajutorul contului **8066 „Angajamente bugetare"**, instituțiile publice, indiferent de subordonare și de modul de finanțare a cheltuielilor, țin evidența angajamentelor bugetare, respectiv a sumelor *rezervate* în vederea efectuării unor cheltuieli bugetare, în limita creditelor bugetare aprobate. Contabilitatea analitică a angajamentelor bugetare se ține pe titluri, articole și alineate în cadrul fiecărui subcapitol sau capitol al bugetului aprobat.

În debitul acestui cont se înregistrează angajamentele bugetare, precum și suplimentările efectuate în cursul exercițiului bugetar, care majorează angajamentele bugetare inițiale. În creditul contului se înregistrează diminuările de angajamente bugetare efectuate în cursul exercițiului bugetar, care micșorează angajamentele bugetare inițiale. Soldul contului reprezintă totalul angajamentelor bugetare la un moment dat.

Ordonatorul terțiar de credite evidențiază, de exemplu, angajamentele bugetare în sumă de 10.715 lei pentru cheltuieli de personal, precum și suplimentările efectuate în cursul exercițiului bugetar (285 lei). Diminuările de angajamente bugetare efectuate în cursul exercițiului bugetar reprezintă 1.000 lei. Aceste aspecte se evidențiază în contabilitate ca în figura *10*.

D **8066 „Angajamente bugetare"**	**C**
♦ angajamente bugetare prin care se certifică afectarea de fonduri publice unei anumite destinații, în valoare de 10.715 lei (1) ♦ suplimentări efectuate în cursul exercițiului bugetar, în sumă de 285 lei (2)	♦ diminuări de angajamente bugetare efectuate în cursul exercițiului bugetar, în sumă de 1.000 lei (3)

Fig. 10. Evidențierea angajamentelor bugetare

Soldurile conturilor 8060 „Credite bugetare aprobate" şi 8066 „Angajamente bugetare" la finele exerciţiului bugetar *nu se redeschid în anul următor. La începutul fiecărui exerciţiu bugetar se preia soldul contului 8067 „Angajamente legale" de la finele exerciţiului bugetar anterior* în debitul contului 8066 „Angajamente bugetare". Fac excepţie angajamentele legale neplătite aferente acţiunilor multianuale, pentru care în debitul contului 8066 „Angajamente bugetare" se preiau numai angajamentele legale neplătite pentru care există credite aprobate în exerciţiul bugetar curent.

Instituţiile publice, indiferent de subordonare şi de modul de finanţare a cheltuielilor, ţin evidenţa angajamentelor legale, aprobate de ordonatorul de credite în limita creditelor bugetare aprobate, cu ajutorul contului **8067 „Angajamente legale"**. Contabilitatea analitică a angajamentelor legale se ţine pe titluri, articole şi alineate în cadrul fiecărui subcapitol sau capitol al bugetului aprobat.

Angajamentele legale, precum şi suplimentările efectuate în cursul exerciţiului bugetar, care majorează angajamentele legale iniţiale se înregistrează în debitul acestui cont. În cursul anului se evidenţiată, în creditul contului, diminuările de angajamente legale care micşorează angajamentele legale iniţiale, iar la finele anului se reflectă totalul plăţilor efectuate în contul angajamentelor legale. Soldul contului la finele lunii reprezintă totalul angajamentelor legale, iar la finele anului evidenţiază *totalul angajamentelor rămase neachitate.* Conţinutul acestui cont se poate observa în fig. *11*.

D	8067 „Angajamente legale" C
♦ angajamente legale iniţiale, în sumă de 10.000 lei (1) ♦ suplimentări efectuate în cursul exerciţiului bugetar, în valoare de 285 lei (2)	♦ diminuări de angajamente legale efectuate în cursul exerciţiului bugetar, în sumă de 300 lei (3) ♦ plăţi efectuate în contul angajamentelor legale, în valoare de 9.000 lei (4) ♦ angajamente rămase neachitate la finele anului, în sumă de 985 lei (5)

Fig. 11. Înregistrarea angajamentelor legale

Informaţiile furnizate de conturile 8060 „Credite bugetare aprobate" şi 8066 „Angajamente bugetare" oferă posibilitatea cunoaşterii creditelor bugetare disponibile care pot fi angajate în viitor. Acestea, datele din conturile menţi-

onate, angajamentele legale existente la începutul anului şi cele curente, plăţile efectuate în baza angajamentelor legale şi soldul angajamentelor legale care mai trebuie plătite la finele anului se regăsesc în tabelul 5.

TABELUL 5

MINISTERUL (INSTITUŢIA)

....

....

SITUAŢIA PRIVIND EXECUŢIA CHELTUIELILOR BUGETARE ANGAJATE

la finele trimestrului ..../......................... **- lei -**

Subdiviziunea clasificaţiei bugetului aprobat (cap/..../titlu....)	Credite bugetare aprobate (ct. 8060)	Angajamente bugetare (ct. 8066)	Credite bugetare disponibile	Angajamente legale TOTAL (ct. 8067)	din care: Sold la începutul anului	din care: Angajamente curente	Plăţi aferente angajamentelor legale (din ct. 770, 560, 550 etc.)	Angajamente legale de plătit
0	1	2	3 = (col. 1-2)	4	5	6	7	8 = (col. 4-7)

Ordonator de credite, *Conducătorul compartimentului financiar-contabil,*

4.3. Contabilitatea plăţilor de casă efectuate din mijloace bugetare

Instituţiile publice finanţate din bugetul de stat, bugetele locale etc. pot să efectueze **plăţi de casă după deschiderea creditelor**. Plăţile din creditele bugetare deschise şi disponibile pentru realizarea cheltuielilor prevăzute în buget se efectuează în toate cazurile din iniţiativa ordonatorilor de credite care poartă răspunderea asupra utilizării mijloacelor bugetare în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Plățile dispuse din cont în favoarea agenților economici care au livrat diverse bunuri (medicamente și materiale sanitare, materiale pentru curățenie, seminţe şi materiale de plantat, furaje, materiale cu caracter funcțional, materiale de natura obiectelor de inventar, animale şi păsări etc.) sau pentru lucrările executate şi pentru serviciile prestate de terți reprezintă **plăți de casă**[1]. În această categorie se includ, de asemenea, valoarea ratelor scadente achitate pentru rambursarea împrumuturilor interne şi externe contractate/garantate de autoritățile administrației publice locale/stat, plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale, sumele plătite furnizorilor de active fixe, avansurile acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii, sumele plătite prin virament salariaților/pensionarilor/șomerilor, valoarea avansurilor acordate furnizorilor pentru active fixe corporale şi necorporale achiziționate, sumele virate la bancă din contul de finanțare bugetară pentru deschiderea de acreditive, achiziționarea timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi odihnă, tichetelor şi biletelor de călătorie, bonurilor valorice pentru carburanți auto, tichetelor de masă şi a altor valori, sumele ridicate în numerar din cont sau virate în alte conturi de trezorerie, sumele care pot fi păstrate de instituțiile publice în contul sumei de mandat şi în depozit la finele anului, reprezentând drepturi de personal neridicate în cursul anului, sumele depuse în scopul participării la licitații pentru obținerea de valută, virarea de sume altor unități patrimoniale pentru executarea unor operații de mandat, depunerea de sume drept garanție unor agenți economici pentru serviciile ce urmează a fi efectuate (convorbiri telefonice, energie electrică, energie termică etc.), ridicările de numerar din contul de finanțare bugetară în scopul efectuării de plăți prin casieria instituției publice etc.

În cursul execuției bugetare, instituțiile publice *pot înregistra sume reprezentând* **recuperări din finanțarea bugetară pe anul curent**. În aceste operațiuni se cuprind:

a) sumele încasate reprezentând avansuri restituite în anul curent pentru active fixe corporale şi necorporale;

b) valoarea garanțiilor restituite de furnizorii de utilități din cele acordate în anul curent de către entitatea publică;

---

[1] Gh. Scorțescu, Contabilitatea plăților de casă efectuate din mijloacele bugetului de stat, Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză, nr. 6/1998, p. 15.

c) sumele necuvenite încasate, cele încasate de la debitori în contul de finanțare în cazul în care privesc anul curent și sumele încasate în contul de finanțare care necesită clarificări suplimentare;

d) sumele aflate în casieria instituției publice și depuse în contul de finanțare bugetară;

e) virarea sumelor în contul de finanțare bugetară reprezentând acreditive reduse sau revocate etc.

Recuperările de sume din finanțarea anului curent [(a)+(b)+(c)+(d)+(e)] determină **reîntregirea mijloacelor bugetare**. *Plățile efectuate din mijloacele bugetare, mai puțin reîntregirile de sume în contul de finanțare bugetară*, sunt cunoscute sub denumirea de **plăți nete de casă**. Acestea din urmă evidențiază *volumul exact al finanțării bugetare de care a beneficiat instituția publică pentru realizarea acțiunilor programate.*

Restituirea sumelor în cont reîntregește (diminuează) soldul plăților de casă și reconstituie creditele bugetare, prin creșterea disponibilităților de credite bugetare. Determinarea disponibilului de credite bugetare se face potrivit relației următoare:

$$\mathbf{Dcb = Scb - Pnc,} \qquad \mathbf{(2)}$$

în care:

Dcb reprezintă disponibilul de credite bugetare;

Scb - soldul contului 8060 „Credite bugetare aprobate" la finele trimestrului sau anului, care se determină ca diferență între creditele deschise și cele retrase;

Pnc - plățile nete de casă.

Având în vedere că **plățile nete de casă** reprezintă plățile efectuate din mijloacele bugetare minus sumele restituite în cont, rezultă că relația (2) poate fi scrisă și sub forma:

$$\mathbf{Dcb = Scb - (P - R),} \qquad \mathbf{(3)}$$

în care:

P reprezintă plățile de casă efectuate din contul deschis la bancă;

R - restituirile de sume în contul de finanțare bugetară.

Pentru determinarea *disponibilului de credite bugetare*, considerăm că la ordonatorul de credite „A" sunt evidențiate următoarele elemente:

a) credite deschise în cursul anului .... 40.000 lei;

b) retrageri de credite în timpul anului .... 8.000 lei;

c) plăți de casă din contul de finanțare bugetară .... 31.000 lei;

d) restituiri de sume în cont .... 2.000 lei;

e) plăți nete de casă efectuate în anul curent (c-d)..................... 29.000 lei.

Prin introducerea acestor date în relația (3) se obține *disponibilul de credite bugetare* în sumă de 3.000 lei [Dcb = 32.000 lei – (31.000 lei – 2.000 lei) = = 3.000 lei].

Finanțarea cheltuielilor curente și de capital ale instituțiilor publice se asigură în felul următor[1]:

a) integral din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;

b) din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;

c) integral din venituri proprii;

d) integral din bugetul local;

e) din venituri proprii și subvenții acordate de la bugetul local;

f) integral din venituri proprii;

g) atât din bugetul de stat, cât și din bugetele locale, indiferent de subordonare, numai în cazurile în care, prin legea bugetară anuală, se stabilesc categoriile de cheltuieli care se finanțează prin fiecare buget.

Instituțiile publice finanțate de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul asigurărilor pentru șomaj sau din bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, după caz, în funcție de subordonare, țin evidența plăților efectuate din creditele bugetare deschise și disponibile pentru realizarea cheltuielilor prevăzute în buget cu ajutorul contului **770 „Finanțarea de la buget"**. În scopul reflectării corecte în contabilitatea instituțiilor publice a finanțării cheltuielilor din bugete diferite, contul 770 „Finanțarea de la buget" se desfășoară pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

♦ **7701 „Finanțarea de la bugetul de stat"**;

♦ **7702 „Finanțarea de la bugetele locale"**;

---

[1] * * Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002; Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003.

♦ **7703 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat”;**

♦ **7704 „Finanțarea din bugetul asigurărilor pentru șomaj”;**

♦ **7705 „Finanțarea din bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”.**

Contabilitatea analitică se ține pe fiecare sursă de finanțare, pe structura clasificației bugetare. Pentru o instituție publică finanțată, de exemplu, din bugetul asigurărilor sociale de stat, contabilitatea analitică a contului *7703 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat”* se ține pe structura clasificației bugetare după cum urmează: *7703.10 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru cheltuieli de personal”, 7703.10.01 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru cheltuieli salariale în bani”, 7703.10.01.01 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru salarii de bază”, 7703.10.01.02 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru salarii de merit”, 7703.10.01.03 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru indemnizații de conducere”, 7703.10.01.04 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru spor de vechime”, 7703.10.01.05 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru spor pentru condiții de muncă”, 7703.10.01.06 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru alte sporuri”, ..., 7703.10.03.01 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat privind contribuțiile pentru asigurările sociale de stat”, ..., 7703.20.01.01 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru furnituri de birou”, 7703.20.01.02 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru materiale de curățenie”, ..., 7703.71 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru active nefinanciare”, 7703.71.01 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru active fixe (inclusiv reparații capitale)”, 7703.71.01.01 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru construcții”, ..., 7703.81 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru rambursări de credite”, 7703.81.01 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru rambursări de credite externe”, 7703.81.01.01 „Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat pentru rambursări de credite externe contractate de ordonatorii de credite”.*

Pe *structura clasificației bugetare* se dezvoltă în analitic, de asemenea, conturile de cheltuieli, astfel: *6022.20.01.05 „Cheltuieli privind combustibilii”,*

6024.20.01.06 „Cheltuieli privind piesele de schimb", 6028.20.01.01 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile-furnituri de birou", 603.20.05 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", 610.20.01.03 „Cheltuieli privind energia şi apa-încălzit, iluminat şi forţă motrică", 614.20.06 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări",..., 641.10.01 „Cheltuieli salariale în bani", 641.10.01.01 „Cheltuieli privind salariile de bază", 6451.10.03.01 „Cheltuieli privind contribuţiile angajatorilor pentru asigurările sociale de stat",.., 6811.71.01 „Cheltuieli operaţionale privind amortizarea activelor fixe" etc.

Contul **770 „Finanţarea de la buget"** este un cont de pasiv. În creditul acestuia se înregistrează sumele plătite, iar în debitul contului se consemnează sumele recuperate din finanţarea anului curent reprezentând reconstituirea creditelor bugetare (avansuri recuperate sau sume neutilizate în totalitate din cele ridicate din cont, sume recuperate din imputaţii ce privesc exerciţiul bugetar curent etc.).

Soldul *creditor* al contului, înaintea operaţiunii de închidere, reprezintă totalul plăţilor efectuate. Altfel spus, el exprimă însăşi finanţarea de care a beneficiat instituţia publică respectivă. La sfârşitul perioadei, contul menţionat nu prezintă sold, deoarece se înregistrează, de asemenea, în debitul său, totalitatea plăţilor nete efectuate pentru închiderea contului, prin creditul contului **121 „Rezultatul patrimonial"**.

În baza creditelor deschise pentru nevoi proprii, în valoare de 73.600 lei, la ordonatorul principal de credite bugetare „A" au loc următoarele **plăţi de casă**:

1) depunerea în cursul anului la bănci, într-un cont distinct, a sumei de 10.000 lei, de către o instituţie publică finanţată de la bugetul statului, în vederea participării la licitaţie pentru obţinerea de valută, potrivit normelor în vigoare:

541 „Viramente interne"	=	770 „Finanţarea de la buget"	10.000	10.000

2) ridicarea sumei de 1.000 lei de la bancă în vederea efectuării plăţilor prin casieria instituţiei publice, deschiderea de acreditive (10.000 lei), plata din contul de finanţare bugetară a timbrelor fiscale şi poştale (200 lei), tichetelor de călătorie (100 lei), bonurilor valorice (3.000 lei) şi a altor valori (300 lei), precum şi depunerea sumei de 3.000 lei drept garanţie unor furnizori pentru utilităţi (convorbiri telefonice, energie electrică şi termică etc.):

581 „Viramente interne”	=	770 „Finanțarea de la buget”	11.000	11.000
%	=	770 „Finanțarea de la buget”		6.600
5321 „Timbre fiscale și poștale”			200	
5323 „Tichete și bilete de călătorie”			100	
5324 „Bonuri valorice pentru carburanți auto”			3.000	
5328 „Alte valori”			300	
267 „Creanțe imobilizate”			3.000	

3) virarea reținerilor din salariile personalului instituției publice pentru cumpărări și lucrări efectuate cu plata în rate (400 lei), achitarea contribuției instituției la asigurările sociale de stat (2.500 lei) și a contribuției personalului la asigurările sociale de stat (100 lei), plata impozitului pe venitul din salarii (3.000 lei), a contribuției unității și a personalului la bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate (1.400 lei), a contribuției instituției și a personalului la bugetul asigurărilor pentru șomaj (600 lei), precum și plata furnizorilor pentru materialele achiziționate (600 lei) și pentru serviciile prestate (400 lei):

%	=	770 „Finanțarea de la buget”		7.400
4271 „Rețineri din salarii datorate terților”			400	
4311 „Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale”			2.500	
4312 „Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale”			100	
444 „Impozit pe venitul din salarii și din alte drepturi”			3.000	
4313 „Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate”			1.000	
4314 „Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate”			400	

%	=	770 „Finanțarea de la buget”		1.600
4371 „Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări de șomaj”			500	
4372 „Contribuțiile asiguraților pentru asigurări de șomaj”			100	
401 „Furnizori”			1.000	

4) plata sumei de 500 lei din contul de finanțare bugetară pentru care, în momentul efectuării, nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont, necesitând clarificări suplimentare, precum și recuperarea acesteia ca fiind cuvenită entității publice:

473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”	=	770 „Finanțarea de la buget”	500	500
770 „Finanțarea de la buget”	=	473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”	500	500

5) încasarea sumei de 1.000 lei în contul de finanțare bugetară, care necesită clarificări suplimentare, precum și restituirea de către instituția publică a sumei necuvenite:

770 „Finanțarea de la buget”	=	473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”	1.000	1.000
473 „Decontări din operațiuni în curs de clarificare”	=	770 „Finanțarea de la buget”	1.000	1.000

4.4. Organizarea contabilității capitalurilor

Instituțiile publice desfășoară diverse servicii publice [*serviciul public de legiferare* (care funcționează prin Camera Deputaților și Senat), *serviciul public judiciar* (care funcționează prin instanțele judecătorești, Ministerul Public și Consiliul Superior al Magistraturii) și *servicii publice administrative* (serviciul educației și cercetării, serviciul apărării naționale, serviciul de poliție, serviciul finanțelor publice etc.)]. Efectuarea acestor activități este condiționată de prezența celor trei factori (agenți) fundamentali, și anume: munca, natura și capitalul. Ultimul factor este o condiție esențială pentru constituirea și funcționarea instituției publice.

Capitalul deținut de către entitatea publică este o componentă a pasivului patrimonial, arătând proveniența unor elemente (de regulă, active) care rămân în unitate cel puțin un an. Deoarece capitalul se află la dispoziția instituțiilor publice o perioadă mai mare de timp (de regulă mai mare de un an), acesta mai este cunoscut și sub denumirea de **capital permanent**. Este format din *capitaluri proprii, datorii cu scadența mai mare de un an* și din *provizioane (pentru litigii, pentru garanții acordate clienților etc.)*.

Evidența capitalului permanent se ține cu ajutorul conturilor din clasa **1 „CONTURI DE CAPITALURI"**. Din această clasă fac parte următoarele grupe de conturi: *10 „CAPITAL, REZERVE, FONDURI", 11 „REZULTATUL REPORTAT", 12 „REZULTATUL PATRIMONIAL", 13 „FONDURI CU DESTINAȚIE SPECIALĂ", 15 „PROVIZIOANE"* și *16 „ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE" (PE TERMEN MEDIU ȘI LUNG)*.

4.4.1. Contabilitatea capitalurilor proprii

Totalitatea surselor de finanțare stabile aflate la dispoziția instituțiilor publice, după deducerea tuturor datoriilor, constituie **capitalurile proprii**. Acestea reprezintă, așadar, interesul rezidual al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituții publice, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii se mai numesc și **active nete sau patrimoniu net** și se determină ca diferență între *active*[1] și *datorii*[2], astfel:

Active nete / Capitaluri proprii = Total active – Total datorii (4)

Capitalurile unei instituții publice cuprind: fondurile, rezervele din reevaluare, rezultatul reportat și rezultatul patrimonial. Aceste elemente se evidențiază cu ajutorul conturilor din grupa *10 „CAPITAL, REZERVE, FONDURI"*.

---

[1]Un ***activ*** reprezintă o resursă controlată de către instituția publică ca rezultat al unor evenimente trecute de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru instituție și al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil. **Total active** = *active necurente* [active fixe necorporale, instalații tehnice, terenuri, clădiri, active financiare necurente peste *1* an (investiții pe termen lung), creanțe necurente (sume ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de *1* an) etc.] + *active curente* [stocuri, creanțe curente (sume ce urmează a fi încasate într-o perioadă mai mică de *1* an), investiții pe termen scurt, conturi la trezorerie și bănci etc.]. Activele curente se prezintă în bilanț distinct de activele necurente.

[2]O ***datorie*** reprezintă o obligație actuală a instituției publice ce decurge din evenimentele trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. **Total datorii** = *datorii necurente* [sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de *1* an (furnizori de active fixe peste *1* an, vărsăminte de efectuat pentru active financiare, creditori peste *1* an, împrumuturi pe termen lung, provizioane)] + *datorii curente* [sume ce trebuie plătite într-o perioadă de până la *1* an (datorii comerciale și avansuri, datorii către bugete, datorii către Comunitatea Europeană, împrumuturi pe termen scurt), împrumuturi pe termen lung (sume ce trebuie plătite în cursul exercițiului curent) etc.]. Datoriile necurente se prezintă în bilanț distinct de datoriile curente.

4.4.1.1. Contabilitatea fondurilor

În categoria fondurile unei instituţii publice se includ: a) fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului; b) fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului; c) fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităţilor administrativ-teritoriale; d) fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităţilor administrativ-teritoriale; e) fondul activelor fixe necorporale; f) fondurile cu destinaţie specială (fondul de rulment, fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat, fondul de risc, fondul depozitelor speciale constituite pentru construcţii de locuinţă etc.).

Constituţia României, în art. 136, precizează că proprietatea este publică sau privată. *Proprietatea publică* este garantată şi ocrotită prin lege şi aparţine statului sau unităţilor administrativ-teritoriale. Garantată şi ocrotită în mod egal de lege, indiferent de titular (stat, unitate administrativ-teritorială sau persoane fizice) este şi *proprietatea privată.*

Proprietatea publică (domeniul public) este alcătuită din bunurile care, prin natura lor sau potrivit legii, sunt de uz sau de interes public şi sunt dobândite de stat sau de unităţile administrativ-teritoriale prin modalităţile prevăzute de lege. Statul şi unităţile administrativ-teritoriale exercită posesia, folosinţa şi dispoziţia asupra bunurilor care alcătuiesc domeniul public, în limitele şi în condiţiile legii[1].

Bunurile din domeniul public sunt *inalienabile*, *insesizabile* şi *imprescriptibile*, după cum urmează: a) nu pot fi înstrăinate; pot fi date numai în administrare, concesionare sau închiriere, în condiţiile legii; b) nu pot fi supuse executării silite şi asupra lor nu se pot constitui garanţii reale; c) nu pot fi dobândite de către alte persoane prin uzucapiune sau prin efectul posesiei de bună credinţă asupra bunurilor mobile. Ele pot fi date, după caz, *în administrarea* regiilor autonome, prefecturilor, autorităţilor administraţiei publice centrale şi locale şi a altor instituţii publice de interes naţional, judeţean sau local. Darea în administrare a bunurilor din domeniul public se realizează, după caz, prin hotărâre a Guvernului sau a consiliului judeţean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a consiliului local.

---

[1] * * Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică şi regimul juridic al acesteia, Monitorul Oficial al României, nr.448/24.11.1998.

Închirierea bunurilor proprietate publică a statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale se aprobă, după caz, prin hotărâre a Guvernului, a consiliului judeţean, a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a consiliului local, iar contractul de închiriere trebuie să cuprindă clauze de natură să asigure exploatarea bunului închiriat, potrivit specificului acestuia. Se poate încheia, după caz, cu orice persoană fizică sau juridică, română sau străină, de către titularul dreptului de proprietate sau de administrare.

Concesionarea sau *închirierea* bunurilor proprietate publică se face prin licitaţie publică, în condiţiile legii. Sumele încasate din închirierea sau din concesionarea unor astfel de bunuri se fac, după caz, venit la bugetul de stat sau la bugetele locale.

Domeniul public al statului este alcătuit din următoarele bunuri: bogăţiile de orice natură ale subsolului, în stare de zăcământ; spaţiul aerian; apele de suprafaţă, cu albiile lor minore, malurile şi cuvetele lacurilor, apele subterane, apele maritime interioare, faleza şi plaja mării, marea teritorială şi fundul apelor maritime, căile navigabile interioare; terenurile obţinute prin lucrări de îndiguiri, de desecări şi de combatere a eroziunii solului; terenurile staţiunilor de cercetări ştiinţifice şi ale unităţilor de învăţământ agricol şi silvic, destinate cercetării şi producerii de seminţe şi de material săditor; parcurile naţionale; rezervaţiile naturale şi monumentele naturii; infrastructura căilor ferate, inclusiv tunelele şi lucrările de artă; tunelele şi casetele de metrou, precum şi instalaţiile aferente acestuia; drumurile naţionale (autostrăzi, drumuri naţionale europene etc.); canalele navigabile, cuvetele canalului, construcţiile hidrotehnice aferente canalului, ecluzele, apărările şi consolidările de maluri şi de taluzuri, zonele de siguranţă de pe malurile canalului, drumurile de acces şi teritoriile pe care sunt realizate acestea; canalele magistrale şi reţelele de distribuţie pentru irigaţii, cu prizele aferente; digurile de apărare împotriva inundaţiilor; terenurile destinate exclusiv instrucţiei militare; statuile şi monumentele declarate de interes public naţional; ansamblurile şi siturile istorice şi arheologice; muzeele, colecţiile de artă declarate de interes public naţional; terenurile şi clădirile în care îşi desfăşoară activitatea Parlamentul, Administraţia Prezidenţială, Guvernul, ministerele şi celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale şi instituţiile publice subordonate acestora, instanţele judecătoreşti şi parchetele de pe lângă acestea, unităţile Ministerului Apărării Naţionale şi

ale Ministerului Administrației și Internelor, serviciile publice de informații, prefecturile etc.

Inventarul bunurilor din domeniul public al statului se întocmește anual, de ministere, de celelalte organe de specialitate ale administrației publice centrale, precum și de alte autorități publice centrale care au în administrare asemenea bunuri, după depunerea situației financiare anuale. Centralizarea inventarului menționat se realizează de către Ministerul Finanțelor Publice și se supune anual spre aprobare Guvernului.

Acele bunuri care se află în proprietatea statului și care nu fac parte din domeniul public al acestuia alcătuiesc **domeniul privat al statului**. Asupra respectivelor bunuri statul are drept de proprietate privată. Bunurile de această natură sunt supuse regimului juridic de drept comun, dacă legea nu dispune altfel.

Domeniul public al județelor este alcătuit din bunurile de uz sau de interes public județean, declarate ca atare prin hotărâre a consiliului județean, dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public național. Se au în vedere următoarele bunuri: drumurile județene; terenurile și clădirile în care își desfășoară activitatea consiliul județean și aparatul propriu al acestuia, precum și instituțiile publice de interes județean, cum sunt: biblioteci, muzee, spitale județene și alte asemenea bunuri, dacă nu au fost declarate de uz sau interes public național sau local; rețelele de alimentare cu apă realizate în sistem zonal sau microzonal, precum și stațiile de tratare a apelor uzate cu instalațiile, construcțiile și terenurile aferente acestora.

Bunurile de uz sau de interes public local, declarate ca atare prin hotărâre a consiliului local, dacă nu sunt declarate prin lege bunuri de uz sau de interes public național ori județean, alcătuiesc **domeniul public al comunelor, al orașelor și al municipiilor.** Este vorba despre: drumurile comunale și străzile; piețele publice, comerciale, târgurile, oboarele și parcurile publice, precum și zonele de agrement; lacurile și plajele care nu sunt declarate de interes public național sau județean; terenurile și clădirile în care își desfășoară activitatea consiliul local și primăria, precum și instituțiile publice de interes local, cum sunt: teatrele, bibliotecile, muzeele, spitalele, policlinicile și altele asemenea; locuințele sociale; statuile și monumentele, dacă nu au fost declarate de interes public național; cimitirele orășenești și comunale; rețelele de alimentare cu apă, canalizare, termoficare, stațiile de tratare și epurare a apelor uzate, cu instala-

țiile, construcțiile și terenurile aferente etc.

Inventarul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale se întocmește, după caz, de comisii special constituite, conduse de președinții consiliilor județene, respectiv de primarul general al Municipiului București sau de primari. Inventarele astfel întocmite se însușesc, după caz, de consiliile județene, de Consiliul General al Municipiului București sau de consiliile locale. Se centralizează apoi de consiliul județean, respectiv de Consiliul General al Municipiului București, și se trimit Guvernului, pentru ca prin hotărâre să se ateste apartenența bunurilor la domeniul public județean sau la cel de interes local.

Constituie **domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale** acele bunuri care se află în proprietatea acestora și care nu fac parte din domeniul public al unităților administrativ-teritoriale. Asupra bunurilor de această natură au drept de proprietate privată unitățile administrativ-teritoriale. Respectivele bunuri sunt supuse regimului juridic de drept comun, dacă legea nu dispune altfel.

Potrivit prevederilor art. 7 din Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acestuia, dreptul de proprietate publică se dobândește după cum urmează: a) pe cale naturală; b) prin achiziții publice efectuate în condițiile legii; c) prin expropriere pentru cauză de utilitate publică; d) prin acte de donație sau legate[1] acceptate de guvern, de consiliul județean sau de consiliul local, după caz, dacă bunul în cauză intră în domeniul public; e) prin trecerea unor bunuri din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale în domeniul public al acestora, pentru cauză de utilitate publică; f) prin alte moduri prevăzute de lege.

Dacă bunul a pierit sau a fost trecut în domeniul privat, dreptul de proprietate publică încetează. Trecerea bunurilor din domeniul public în domeniul privat se face, după caz, prin hotărâre a Guvernului, a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București sau a consiliului local, dacă prin Constituția României sau prin lege nu se dispune altfel.

În legătură cu *trecerea bunurilor dintr-un domeniu în altul,* se au în vedere următoarele[2]:

---

[1] ***Legatele*** sunt bunuri sau fracțiuni patrimoniale transmise pe cale succesorală.

[2] *** Legea nr. 213/1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, Monitorul Oficial al României, nr.448/24.11.1998.

a) trecerea bunurilor din domeniul privat al statului în domeniul public al acestuia se face prin hotărâre a Guvernului;

b) trecerea bunurilor din domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale în domeniul public al acestora se face prin hotărâre a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti ori a consiliului local, după caz;

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul societăților comerciale, la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar, se poate face numai cu plata şi cu acordul adunării generale a acționarilor societății comerciale respective; în lipsa acordului menționat, bunurile societății comerciale respective pot fi trecute în domeniul public numai prin procedura exproprierii pentru cauză de utilitate publică şi după o justă şi prealabilă despăgubire;

d) trecerea unui bun din domeniul public al statului în domeniul public al unei unități administrativ-teritoriale se face, la cererea consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a consiliului local, după caz, prin hotărâre a Guvernului;

e) trecerea unui bun din domeniul public al unei unități administrativ-teritoriale în domeniul public al statului se face, la cererea Guvernului, prin hotărâre a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului Bucureşti sau a consiliului local.

Evidența bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului şi care nu se supun amortizării, potrivit legii, se ține cu ajutorul contului **101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"**. Este un cont de pasiv. În creditul contului se înregistrează, prin debitul conturilor corespunzătoare, terenurile, amenajările la terenuri, instalațiile tehnice, mijloacele de transport, animalele, plantațiile şi alte active ale statului intrate în domeniul public al statului, potrivit legii, iar în debit se reflectă bunurile de această natură ieşite din domeniul public al statului, conform legii. Soldul *creditor* al contului reprezintă bunurile care alcătuiesc, la un moment dat, domeniul public al statului.

Cu ajutorul contului **102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului"** se ține evidența bunurilor ce nu se supun amortizării şi care alcătuiesc acest domeniu. Funcțiunea acestui cont este similară cu cea a con-

tului 101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului", cu mențiunea că nu se creditează prin debitul contului *215 „Alte active ale statului"*. În plus, contul 102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului" se creditează prin debitul contului 347 "Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului". Scăderea acestora din evidență, precum și valorificarea lor în regim de consignație se reflectă în debitul contului 102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului" și în creditul conturilor corespunzătoare *(347 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului"* și *359 „Bunuri în custodie sau în consignație la terți")*.

Valoarea terenurilor, amenajărilor la terenuri, construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale și care nu se supun amortizării se evidențiază cu ajutorul contului **103 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale"**. Funcțiunea acestui cont este similară cu cea a contului 101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului", cu mențiunea că nu se creditează prin debitul contului *215 „Alte active ale statului"*.

Bunurile care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale și care nu se supun amortizării, potrivit legii, se contabilizează cu ajutorul contului **104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale"**. Funcțiunea contului este similară cu cea a contului *102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului"*.

În registrul-jurnal nr. 2. se prezintă funcțiunea conturilor analizate, precum și alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 2

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Bunuri, care nu se supun amortizării, intrate în domeniul public al statului pe cale naturală (100.000 lei), prin achiziționare de la terți (80.000 lei), prin acte de donație sau legate acceptate de Guvern (50.000 lei), constatate plus la inventar (10.000 lei) sau realizate din producție proprie (20.000 lei)	215 211 (212, 213) 6821 211 (212, 213) 211 (212, 213) 2112 (212, 213)	101 101 404 101 101 101	100.000 80.000 80.000 50.000 10.000 20.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
2	Terenuri și alte active corporale trecute din patrimoniul unei societăți comerciale, la care statul este acționar, în domeniul public al statului pentru suma de 100.000 lei care trebuie plătită agentului economic	211 (212, 213) 6821	101 404	100.000 100.000
3	Scoaterea din domeniul public al statului a unui mijloc de transport care nu este supus amortizării în valoare de 8.000 lei	101	2133	8.000
4	Active corporale care nu se supun amortizării intrate în domeniul privat al statului prin cumpărare (20.000 lei), constatate plus la inventar (5.000 lei) sau realizate din producție proprie (6.000 lei), precum și bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului (1.000 lei)	211 (212, 213,214) 6821 211 (212, 213,214) 2112 (212,213,214) 347	102 404 102 102 102	20.000 20.000 5.000 6.000 1.000
5	Construcții care nu se amortizează (20.000 lei) ieșite din domeniul privat al statului, precum și bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului care se scad din evidență (500 lei) sau care se valorifică în regim de consignație (200 lei)	102 102	212 % 347 359	20.000 700 500 200
6	Scoaterea terenurilor și a altor bunuri din domeniul privat al statului (25.000 lei) și trecerea acestora în domeniul public al statului prin hotărâre a Guvernului	102 211(212,213)	211 (212, 213) 101	25.000 25.000
7	Bunuri care nu se supun amortizării intrate în domeniul public al unităților administrativ-teritoriale prin achiziționare (20.000 lei), prin acte de donație sau legate (8.000 lei) acceptate de către consiliul județean sau de consiliul local, după caz, constatate plus la inventar (2.000 lei) sau realizate din producție proprie (4.000 lei)	211 (212, 213) 6821 211 (212, 213) 211 (212, 213) 2112 (212, 213)	103 404 103 103 103	20.000 20.000 8.000 2.000 4.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
8	Terenuri și alte active corporale care nu se amortizează trecute din patrimoniul unei societăți comerciale, la care unitatea administrativ-teritorială este acționar, în domeniul public al acesteia pentru suma de 80.000 lei care trebuie achitată entității economice	211 (212, 213) 6821	103 404	80.000 80.000
9	Active corporale care nu se amortizează (100.000 lei) scoase din domeniul public al unităților administrativ-teritoriale	103	211 (212,213)	100.000
10	Bunuri de natura activelor corporale care nu se supun amortizării intrate în domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale prin cumpărare (9.000 lei), constatate plus la inventar (4.500 lei), realizate din producție proprie (3.000 lei), precum și bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a acestuia (1.500 lei)	211 (212, 213,214) 6821 211 (212, 213,214) 2112 (212,213,214) 349	104 404 104 104 104	9.000 9.000 4.500 3.000 1.500
11	Terenuri și alte bunuri scoase din domeniul privat al unității administrativ-teritoriale (20.000 lei) și trecerea lor în domeniul public al acesteia prin hotărâre a consiliului județean, respectiv a Consiliului General al Municipiului București ori a consiliului local, după caz	104 211 (212,213)	211 (212,213) 103	20.000 20.000
12	Mijloace de transport care nu se amortizează (10.000 lei) ieșite din domeniul privat al unei unități administrativ-teritoriale, precum și bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a acesteia care se scot din evidență (600 lei) sau care se valorifică în regim de consignație (400 lei)	104 104	2133 % 349 359	10.000 1.000 600 400
13	Ieșirea unei clădiri care nu se amortizează din domeniul public al statului, prin hotărâre a Guvernului, și trecerea acesteia în domeniul public al unei unități administrativ-teritoriale, la cererea consiliului local, pentru suma de 100.000 lei	101 212	212 103	100.000 100.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
14	Scoaterea unui mijloc de transport din domeniul public al unității administrativ-teritoriale (8.000 lei), prin hotărâre a consiliului județean, și trecerea acestuia în domeniul public al statului, la cererea Guvernului	103 2133	2133 101	8.000 8.000
15	Încetarea dreptului de proprietate publică pentru bunurile care au pierit (50.000 lei) sau pentru cele care au fost trecute în domeniul privat (40.000 lei)	101 (103) 101 (103) 211 (212,213)	211 (212,213) 211 (212,213) 102 (104)	50.000 40.000 40.000

4.4.1.2. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Potrivit legislației contabile românești și Standardelor Internaționale de Contabilitate, evaluarea imobilizărilor corporale presupune folosirea *costului istoric* ca tratament contabil de bază. În condițiile în care economiile sunt caracterizate de instabilitate monetară, utilizarea costului istoric în evaluarea acestor active face ca informațiile prezentate în situațiile financiare să fie într-o măsură mai mare sau mai mică denaturate, ne mai satisfăcând obiectivul de fidelitate[1]. Și instituțiile publice trebuie să procedeze, din acest motiv, la anumite intervale de timp, la reevaluarea activelor fixe corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar și la reflectarea în contabilitate a rezultatelor acesteia[2].

Obiectivul operațiunii de reevaluare este aducerea activelor fixe corporale la **costul curent** sau la **valoarea de intrare actualizată** în corelare cu valoarea de piață a acestora. Realizarea reevaluării activelor fixe corporale presupune ca instituțiile publice să procedeze la efectuarea inventarierii acestor active în conformitate cu prevederile legale. Componența comisiilor de inventariere trebuie astfel stabilită încât să asigure un număr corespunzător de cadre cu pregătire tehnică și economică în domeniu care să poată aprecia gradul de uzură fizică și morală al bunurilor inventariate.

Activele fixe corporale supuse reevaluării sunt prezentate în bilanț la *va-*

---

[1] C. Toma, E. Dumitrean, I. Berheci, I. Haliga, Contabilitate financiară I, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2005, p. 21.

[2] ***Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

loarea reevaluată şi *nu la costul lor istoric*. Reevaluarea acestora se face, cu excepţiile prevăzute de reglementările legale, la *valoarea justă*[1] de la data bilanţului. Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă *regularitate*, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanţului.

Elementele dintr-o *grupă de active fixe corporale*[2] se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite. Dacă un activ fix corporal este reevaluat, toate celelalte active din grupa din care acesta face parte trebuie reevaluate, cu excepţia situaţiei când nu există nici o *piaţă activă*[3] pentru acel activ. Când un activ dintr-o grupă de active reevaluate nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piaţă activă pentru acel activ, atunci activul trebuie prezentat în bilanţ la **cost**, *mai puţin amortizarea cumulată şi ajustările pentru depreciere cumulate*.

În cazul în care, *ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ*, valoarea unui activ fix corporal este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, *valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului*, în locul costului de achiziţie sau costului de producţie, după caz. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere *valoarea acestuia determinată în urma reevaluării*[4].

Dacă valoarea justă a unui activ fix corporal nu mai poate fi determinată prin referinţă la o piaţă activă, valoarea activului prezentată în bilanţ trebuie să fie *valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad amortizarea şi ajustările pentru depreciere cumulate*.

Pentru determinarea diferenţei din reevaluarea activelor fixe corporale se

[1] ***Valoarea justă*** este suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părţi aflate în cunoştinţă de cauză în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv. Aceasta se stabileşte pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizaţi conform reglementărilor legale în vigoare. Pentru bunurile care au valoare de piaţă, valoarea justă este identică cu valoarea de piaţă.

[2] ***O grupă de active fixe corporale*** cuprinde active de aceeaşi natură şi utilizări similare aflate în exploatarea unei instituţii publice. Exemple de grupe de active fixe corporale sunt următoarele: terenuri, clădiri, maşini şi echipamente etc.

[3] O ***piaţă activă*** este o piaţă unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii: a) elementele comercializate sunt omogene; b) există cantităţi suficiente de asemenea active tranzacţionate în aşa fel încât pot fi găsiţi în permanenţă cumpărători şi vânzători interesaţi; c) preţurile sunt cunoscute de cei interesaţi.

[4] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/29.12.2005.

au în vedere: 1) valoarea rezultată în urma reevaluării activelor fixe corporale; 2) valoarea de înregistrare în contabilitate a activului fix corporal la data intrării în patrimoniul instituției publice. *Data intrării în patrimoniu* se consideră: a) data înscrisă în documentele de achiziție, pentru activele fixe corporale procurate cu titlu oneros; b) data înscrisă în documentele întocmite, pentru activele fixe corporale construite sau produse de instituția publică; c) data înscrisă în documentele transmise de donator, pentru activele fixe corporale primite cu titlu gratuit.

Diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării activelor fixe corporale şi valoarea la cost istoric se prezintă în bilanț la un subpost distinct. Rezervele din reevaluarea activelor fixe corporale nu pot fi utilizate pentru acoperirea pierderilor. Acestea au *caracter nedistribuibil*, cu excepția cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă *câştig efectiv realizat.*

Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exercițiului financiar, entitățile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informații: a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exercițiului financiar; b) valoarea rezervei din reevaluare la sfârşitul exercițiului financiar.

În situația în care rezultatul reevaluării este o **creştere a valorii contabile nete**, atunci aceasta se tratează astfel: 1) ca o *creştere a rezervei din reevaluare*, din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; 2) ca un *venit* care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ.

Când rezultatul reevaluării este o **descreştere a valorii contabile nete**, aceasta se tratează în felul următor: 1) ca o *cheltuială* cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă aferentă acelui activ (surplus din reevaluare); 2) ca o *scădere a rezervei din reevaluare,* din cadrul capitalurilor proprii, cu valoarea minimă dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferență rămasă neacoperită din rezervele din reevaluare existente se înregistrează ca o *cheltuială*.

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea activelor fixe corporale, în conformitate cu prevederile legale, se reflectă în debitul sau creditul contului **105 „Rezerve din reevaluare"**, după caz. *Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent.*

Contabilitatea rezervelor din reevaluarea activelor fixe corporale se ţine cu ajutorul contului menţionat care se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II: 1051 „Rezerve din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor la terenuri", 1052 „Rezerve din reevaluarea construcţiilor", 1053 „Rezerve din reevaluarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor", 1054 „Rezerve din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active fixe corporale"* şi *1055 „Rezerve din reevaluarea altor active ale statului"*

Creşterea de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor şi amenajărilor la terenuri, construcţiilor, instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantaţiilor, mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi a altor active fixe corporale, precum şi a altor active ale statului se evidenţiază în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare" şi în debitul conturilor corespunzătoare din clasa **2 „CONTURI DE ACTIVE FIXE"**. În schimb, descreşterea de valoare rezultată din reevaluarea activelor fixe corporale se reflectă în debitul contului 105 „Rezerve din reevaluare" şi în creditul conturilor corespunzătoare din clasa **2 „CONTURI DE ACTIVE FIXE"**.

Soldul *creditor* al contului reprezintă rezerva din reevaluarea activelor fixe corporale existente în instituţia publică. În registrul-jurnal nr. *3* se evidenţiază, pe baza unor date convenţionale, funcţiunea contului menţionat.

REGISTRUL-JURNAL NR. 3

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Creştere de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor în sumă de 10.000 lei	2111	1051	10.000
2	Soldul diferenţei dintre valoarea rezultată în urma reevaluării (20.000 lei) şi valoarea înregistrată în contabilitate a amenajărilor la terenuri (18.000 lei)	2112	1051	2.000
3	Plus rezultat din reevaluarea construcţiilor (10.000 lei), instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (8.000 lei) şi a mobilierului (5.000 lei)	212 213 214	1052 1053 1054	10.000 8.000 5.000
4	Descreştere de valoare rezultată din reevaluarea ulterioară a terenurilor care au fost reevaluate anterior (3.000 lei)	1051	2111	3.000

4.4.1.3. Contabilitatea rezultatului patrimonial

Instituțiile publice desfășoară diverse servicii publice și unele activități economice. Cheltuielile instituțiilor publice au în vedere *cheltuielile efectuate* de aceste entități, indiferent dacă au fost plătite sau nu, precum și *cheltuielile calculate*, cum ar fi cele cu amortizările, provizioanele și ajustările de valoare, care nu implică o plată a acestora. În schimb, veniturile instituțiilor publice se referă la *veniturile realizate,* indiferent dacă au fost încasate sau nu, precum și la *veniturile calculate,* cum ar fi veniturile din reluarea provizioanelor și a ajustărilor de valoare, care nu implică o încasare a acestora.

Efectul închiderii conturilor de cheltuieli și a celor de venituri aparținând aceleiași perioade de gestiune îl constituie obținerea **rezultatului patrimonial**[1]. Acesta este un rezultat economic care exprimă performanța financiară a instituției publice, respectiv *excedent* sau *deficit patrimonial.* Apare sub forma *excedentului* atunci când veniturile perioadei de gestiune sunt mai mari decât cheltuielile aceleiași perioade, și sub forma *deficitului* în situația în care cheltuielile perioadei de gestiune depășesc veniturile aceleiași perioade. În acest sens, conturile de cheltuieli și cele de venituri și finanțări se închid la sfârșitul perioadei (lunar sau cel mai târziu la întocmirea situațiilor financiare) prin rezultatul patrimonial. El reprezintă soldul final al contului care ține evidența rezultatului patrimonial și se prezintă în cadrul postului „CAPITALURI PROPRII" la subpostul „Rezultatul patrimonial al exercițiului". La începutul exercițiului financiar, soldul contului de rezultat patrimonial de la sfârșitul anului se transferă asupra rezultatului reportat.

Pentru determinarea rezultatului patrimonial se face diferența între veniturile realizate și cheltuielile efectuate în exercițiul financiar curent. Având în vedere că rezultatul patrimonial se determină pe fiecare sursă de finanțare în parte, reiese că se poate vorbi despre:

a) rezultatul patrimonial – instituții publice finanțate integral din buget (de stat, local, asigurări sociale, șomaj, sănătate);

b) rezultatul patrimonial – bugetul local;

c) rezultatul patrimonial – bugetul asigurărilor sociale de stat;

---

[1] Fl. I. Scorțescu, Contabilitatea rezultatului exercițiului unei asociații de utilitate publică, în „Lucrări științifice", Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 49, seria Horticultură, 2006.

d) rezultatul patrimonial – bugetul asigurărilor pentru şomaj;

e) rezultatul patrimonial – bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate;

f) rezultatul patrimonial – bugetul fondurilor externe nerambursabile;

g) rezultatul patrimonial – bugetul de stat;

h) rezultatul patrimonial – instituţii publice şi activităţi finanţate integral sau parţial din venituri proprii.

Cu ajutorul contului **121 „Rezultatul patrimonial"** se ţine evidenţa rezultatului patrimonial. Este un cont *bifuncţional*. În debitul lui se înregistrează cheltuielile efectuate de instituţia publică *după natura sau destinaţia lor,* iar în credit se reflectă veniturile realizate de instituţie, *după natura şi sursa lor.* Soldul *debitor* exprimă deficitul patrimonial, iar cel *creditor* evidenţiază excedentul patrimonial.

Contabilitatea analitică a rezultatului patrimonial se ţine pe surse de finanţare (bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru şomaj, fonduri externe nerambursabile, venituri proprii sau venituri proprii şi subvenţii), astfel: *121.01 „Rezultatul patrimonial – instituţii publice finanţate integral din buget (de stat, local, asigurări sociale, şomaj, sănătate)", 121.02 „Rezultatul patrimonial – bugetul local", 121.03 „Rezultatul patrimonial – bugetul asigurărilor sociale de stat", 121.04 „Rezultatul patrimonial – bugetul asigurărilor pentru şomaj", 121.05 „Rezultatul patrimonial – bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate", 121.08 „Rezultatul patrimonial – bugetul fondurilor externe nerambursabile", 121.09 „Rezultatul patrimonial – bugetul de stat"* şi *121.10 „Rezultatul patrimonial – instituţii publice şi activităţi finanţate integral sau parţial din venituri proprii".*

Veniturile înregistrate de instituţiile publice în cursul perioadei de gestiune pe baza documentelor care atestă crearea dreptului de creanţă (declaraţii fiscale sau decizii emise de organul fiscal), avizelor de expediţie, facturilor şi a altor documente legal întocmite, precum şi cele contabilizate de entităţile publice în momentul încasării efective e veniturilor, în situaţia în care nu există obligaţia întocmirii de documente anterioare încasării pentru înregistrarea creanţei, se evidenţiază, la sfârşitul perioadei, în creditul contului **121 „Rezultatul**

patrimonial" prin virarea soldurilor creditoare ale conturilor din clasa 7 **„CONTURI DE VENITURI ŞI FINANŢĂRI"**, în vederea închiderii acestora şi pentru stabilirea rezultatului patrimonial. Deficitul patrimonial înregistrat în exerciţiul financiar curent, transferat asupra rezultatului reportat la începutul exerciţiului financiar următor, se înregistrează, de asemenea, în creditul acestui cont.

Atât soldurile debitoare ale conturilor din clasa 6 **„CONTURI DE CHELTUIELI"**, cât şi soldul debitor al contului *709 „Variaţia stocurilor"* se evidenţiază, la sfârşitul perioadei, în debitul contului **121 „Rezultatul patrimonial"**, în vederea închiderii acestora şi pentru stabilirea rezultatului patrimonial. Excedentul patrimonial realizat în exerciţiul financiar curent, transferat asupra rezultatului reportat la începutul exerciţiului următor, se reflectă, de asemenea, în debitul contului analizat.

Soldul *creditor* al contului **121 „Rezultatul patrimonial"** exprimă excedentul patrimonial realizat, dacă veniturile depăşesc cheltuielile, iar soldul *debitor* evidenţiază deficitul patrimonial înregistrat, când cheltuielile depăşesc veniturile. Acesta se înscrie întotdeauna în bilanţ, la subpostul „Rezultatul patrimonial al exerciţiului", cu suma în negru, dacă rezultatul patrimonial al exerciţiului financiar este favorabil, sau cu suma în roşu, dacă exerciţiul financiar se încheie cu deficit, care se scade la totalizarea postului „CAPITALURI PROPRII".

Modul cum se stabileşte rezultatul patrimonial de către instituţia publică „A" finanţată integral de la bugetul de stat, precum şi alte aspecte rezultă din registrul-jurnal nr. *4*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 4

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor Debitoare	Creditoare	SUMA
1	Cumpărare de materiale pentru curăţenie (1.000 lei), consumarea acestora şi achitarea furnizorului din contul de finanţare bugetară	3028 6028.20.01.02 401	401 3028 7701.20.01.02	1.000 1.000 1.000
2	Achiziţie de bonuri valorice pentru carburanţi auto, achitarea furnizorului de bonuri valorice, procurare de benzină pe bază de bonuri valorice de la unităţile de desfacere a produselor petroliere şi consumul de benzină	5324 401 3022 6022.20.01.05	401 7701.20.01.05 5324 3022	5.000 5.000 5.000 5.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	**Creditoare**	
3	Înregistrarea facturilor privind încălzitul și iluminatul (4.000 lei), apa consumată (2.000 lei), alte bunuri și servicii pentru întreținere și funcționare (1.000 lei), precum și achitarea facturilor către furnizori	610.20.01.03 401 610.20.01.04 401 611.20.01.30 401	401 7701.20.01.03 401 7701.20.01.04 401 7701.20.01.30	4.000 4.000 2.000 2.000 1.000 1.000
4	Consemnarea obligațiilor către terți privind reparațiile curente (5.000 lei), materialele și prestările de servicii cu caracter funcțional (3.000 lei), cărțile, publicațiile și materialele documentare (2.000 lei) și achitarea facturilor către furnizori	611.20.02 401 628.20.01.09 401 603.20.11 401	401 7701.20.02 401 7701.20.01.09 401 7701.20.11	5.000 5.000 3.000 3.000 2.000 2.000
5	Achiziționare de timbre poștale (500 lei), plata acestora din contul de finanțare bugetară și justificarea timbrelor consumate	5321 401 626.20.01.08	401 7701.20.01.08 5321	500 500 500
6	Cumpărarea unei clădiri care se amortizează (50.000 lei), plata furnizorului de active fixe și înregistrarea amortizării (5.000 lei)	212 404 6811.71.01.01	404 7701.71.01.01 2812	50.000 50.000 5.000
7	Ridicare de numerar din contul de finanțare bugetară (2.000 lei) în vederea efectuării unei deplasări (*transport și cazare*) de către personalul instituției publice în interesul acesteia, avansuri de trezorerie acordate pentru transport și cazare (2.000 lei), justificarea sumei de 1.500 lei din avansurile de trezorerie primite pentru transport și cazare, restituirea în numerar a avansurilor de trezorerie neutilizate (500 lei) și depunerea acestora de către casier în contul de finanțare bugetară	5311 581 542 % 614.20.06.01 5311 581 7701.20.06.01	581 7701.20.06.01 5311 542 5311 581	2.000 2.000 2.000 2.000 1.500 500 500 500

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
8	Numerar ridicat din contul de finanțare bugetară (200 lei) pentru efectuarea unei deplasări de către salariatul „X" în interesul instituției publice *(diurnă)*, avans de trezorerie acordat acestuia pentru diurnă, justificarea avansului de trezorerie pe baza decontului de deplasare depus de salariat (180 lei), restituirea la casierie a avansului de trezorerie neutilizat (20 lei) și depunerea acestuia de către casier în contul de finanțare bugetară	5311	581	200
		581	7701.10.01.13	200
		542	5311	200
		%	542	**200**
		646.10.01.13		180
		5311		20
		581	5311	20
		7701.10.01.13	581	20
9	Salariile cuvenite personalului, conform statelor de salarii (50.000 lei), și contribuțiile instituției publice la asigurările sociale de stat (9.750 lei), la bugetul asigurărilor pentru șomaj (1.000 lei), la asigurările sociale de sănătate (3.000 lei), pentru accidente de muncă și boli profesionale (327 lei), pentru concedii și indemnizații (425 lei) și la fondul de garantare a creanțelor salariale (125 lei)	641.10.01/analitice	421	50.000
		6451.10.03.01	4311	9.750
		6452.10.03.02	4371	1.000
		6453.10.03.03	4313	3.000
		6454.10.03.04	4315	327
		6455.10.03.06	4317	425
		6456.10.03.07	4373	125
10	Rețineri din salarii, conform statelor de salarii, reprezentând: a) contribuțiile angajaților pentru asigurările sociale de stat (4.750 lei), asigurările sociale de sănătate (3.250 lei) și pentru asigurările de șomaj (500 lei); b) impozitul pe venit de natură salarială (6.640 lei); c) sumele datorate terților pentru bunurile cumpărate cu plata în rate, chirii, popriri etc. (1.000 lei); d) sumele reținute de la gestionari pentru constituirea garanțiilor materiale (10.000 lei)	421	%	**26.140**
			4312	4.750
			4314	3.250
			4372	500
			444	6.640
			427	1.000
			4281	10.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
11	Virarea reținerilor către terți [impozitul pe venit de natură salarială (6.640 lei), contribuțiile asiguraților pentru asigurările sociale de stat (4.750 lei), asigurările sociale de sănătate (3.250 lei) și pentru asigurările de șomaj (500 lei), ratele, chiriile etc. datorate terților reținute din salarii (1.000 lei), sumele reținute de la gestionari, pentru constituirea garanțiilor materiale, virate în contul 550 „Disponibil din fonduri cu destinație specială" (10.000 lei)]	% 444 4312 4314 4372 427 550	7701.10.01.01	**26.140** 6.640 4.750 3.250 500 1.000 10.000
12	Virarea contribuțiilor instituției publice pentru asigurările sociale de stat (9.750 lei), asigurările pentru șomaj (1.000 lei), asigurările sociale de sănătate (3.000 lei), asigurările pentru accidente de muncă și boli profesionale (327 lei), concedii și indemnizații (425 lei) și pentru fondul de garantare a creanțelor salariale (125 lei)	4311 4371 4313 4315 4317 4373	7701.10.03.01 7701.10.03.02 7701.10.03.03 7701.10.03.04 7701.10.03.06 7701.10.03.07	9.750 1.000 3.000 327 425 125
13	Ridicarea din contul de finanțare bugetară a sumei de 13.500 lei pentru efectuarea în numerar a plății salariilor nete ale personalului și achitarea acestora prin casierie	531 581 421	581 7701.10.01/analitice 5311	13.500 13.500 13.500
14	Achitarea salariilor nete ale personalului prin card (10.000 lei)	421	7701.10.01/analitice	10.000
15	Salarii neridicate la termen (360 lei), achitarea acestora prin card (100 lei) și prin casierie (150 lei), precum și drepturi de personal neridicate prescrise datorate bugetului	421 426 5311 581 426 426	426 7701.10.01/analitice 581 7701.10.01/analitice 5311 4481	360 100 150 150 150 110

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
16	Alte materiale consumabile rezultate din casarea obiectelor de inventar scoase din folosință (100 lei), scoaterea din gestiune a bunurilor rezultate ca urmare a valorificării acestora în condițiile în care suma care trebuie încasată este datorată bugetului de stat (100 lei), încasarea facturii și virarea la buget a sumei obținute din valorificare (100 lei)	3028	719	100
		6028.20.05	3028	100
		411	4481	100
		7701.20.05	411	100
		4481	7701.20.05	100
17	Preluare de către contul 121.01 „Rezultatul patrimonial – instituții publice finanțate integral din buget", la sfârșitul perioadei, a soldurilor debitoare ale conturilor de cheltuieli în vederea închiderii acestora și pentru stabilirea rezultatului patrimonial	121.01	%	<u>94.907</u>
			6022.20.01.05	5.000
			6028.20.01.02	1.000
			6028.20.01.09	3.000
			6028.20.05	100
			603.20.11	2.000
			610.20.01.03	4.000
			610.20.01.04	2.000
			611.20.01.30	1.000
			611.20.02	5.000
			614.20.06.01	1.500
			626.20.01.08	500
			641.10.01/analitice	50.000
			6451.10.03.01	9.750
			6452.10.03.02	1.000
			6453.10.03.03	3.000
			6454.10.03.04	327
			6455.10.03.06	425
			6456.10.03.07	125
			646.10.01.13	180
			6811.71.01.01	5.000
18	Preluare de către contul 121.01 „Rezultatul patrimonial – instituții publice finanțate integral din buget", la sfârșitul perioadei, a soldurilor creditoare ale conturilor de venituri și finanțări în vederea închiderii acestora și pentru stabilirea rezultatului patrimonial	%	121.01	<u>139.807</u>
		7701.10.01/analitice		50.000
		7701.10.01.13		180
		7701.10.03.01		9.750
		7701.10.03.02		1.000
		7701. 10.03.03		3.000
		7701. 10.03.04		327

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Creditoare	SUMA
		7701. 10.03.06		425
		7701. 10.03.07		125
		7701.20.01.02		1.000
		7701. 20.01.03		4.000
		7701. 20.01.04		2.000
		7701. 20.01.05		5.000
		7701. 20.01.08		500
		7701. 20.01.09		3.000
		7701. 20.01.30		1.000
		7701. 20.02		5.000
		7701.20.06.01		1.500
		7701.20.11		2.000
		7701.71.01.01		50.000
19	Transferare asupra rezultatului reportat, la începutul exercițiului următor, a excedentului patrimonial realizat în exercițiul curent (44.900 lei)	121.01	117.01	44.900

4.4.1.4. Contabilitatea rezultatului reportat

Rezultatul reportat exprimă rezultatul patrimonial al exercițiilor financiare anterioare. Acesta se preia la începutul exercițiului financiar din contul de rezultat patrimonial al exercițiului anterior. Se evidențiază cu ajutorul contului **117 „Rezultatul reportat"**, care este un cont *bifuncțional*. În debitul contului se înregistrează deficitul patrimonial realizat în exercițiile bugetare precedente, iar în credit se reflectă excedentul patrimonial obținut în exercițiile bugetare precedente. Soldul poate fi *debitor*, şi exprimă deficitul patrimonial al exercițiilor bugetare precedente, sau *creditor*, şi evidențiază excedentul patrimonial al exercițiilor bugetare precedente.

Contabilitatea analitică a rezultatului reportat se ține pe surse de finanțare (bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru şomaj, bugetele locale, fonduri externe nerambursabile, venituri proprii sau venituri proprii şi subvenții), astfel: *117.01 „Rezultatul reportat – instituții publice finanțate integral din buget (de stat, local, asigurări sociale, şomaj, sănătate)", 117.0[illegible] „Rezultatul reportat – bugetul local", 117.03 „Rezultatul reportat – bugetul as*

gurărilor sociale de stat", 117.04 „Rezultatul reportat – bugetul asigurărilor pentru şomaj", 117.05 „Rezultatul reportat – bugetul fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate", 117.08 „Rezultatul reportat – bugetul fondurilor externe nerambursabile", 117.09 „Rezultatul reportat – bugetul de stat" şi *117.10 „Rezultatul reportat – instituţii publice şi activităţi finanţate integral sau parţial din venituri proprii".*

Excedentul patrimonial realizat în exerciţiul curent transferat asupra rezultatului reportat la începutul exerciţiului următor se evidenţiază în creditul contului 117 „Rezultatul reportat" prin debitul contului *121 „Rezultatul patrimonial"*. În schimb, deficitul patrimonial înregistrat în exerciţiul curent transferat asupra rezultatului reportat la începutul exerciţiului următor se reflectă în creditul ultimului cont şi în debitul contului analizat.

Rezultatul reportat se înscrie întotdeauna în pasivul bilanţului contabil la subpostul „Rezultatul reportat" cu suma în negru, dacă evidenţiază excedentul patrimonial al exerciţiului bugetar precedent, sau cu suma în roşu, dacă exprimă deficitul patrimonial al exerciţiului bugetar precedent, care se scade la totalizarea postului „CAPITALURI PROPRII".

În registrul-jurnal nr. *5* se evidenţiază, pe baza unor date convenţionale, funcţiunea contului **117 „Rezultatul reportat"**.

REGISTRUL-JURNAL NR. 5

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul anului „N" (94.907 lei), de către instituţia publică „A" finanţată integral de la bugetul de stat, şi a celor de venituri şi finanţări (139.807 lei)	121.01 7XX	6XX 121.01	94.907 139.807
2	Preluarea, la începutul anului „N+1", a excedentului patrimonial aferent exerciţiului financiar precedent („N") în sumă de 44.900 lei	121.01	117.01	44.900
3	Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârşitul anului „N" (140.000 lei), de către instituţia publică „B" finanţată integral de la bugetul de stat, şi a celor de venituri şi finanţări (102.000 lei)	121.01 7XX	6XX 121.01	140.000 102.000
4	Preluarea, la începutul anului „N+1", a deficitului patrimonial aferent exerciţiului financiar precedent („N") în sumă de 38.000 lei	117.01	121.01	38.000

4.4.2. Contabilitatea provizioanelor

Orice entitate este supusă în condiţiile economiei de piaţă la multiple riscuri şi cheltuieli. Modalitatea, din punct de vedere contabil, de a evita transpunerea efectelor acestora asupra perioadelor viitoare o reprezintă constituirea provizioanelor. Este vorba, în principal, de provizioane stabilite la închiderea exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, destinate *„să acopere datoriile a căror natură este clar definită şi care la data bilanţului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea ori data la care vor apărea"*[1].

Provizionul este o datorie cu *exigibilitate* sau *valoare incertă*. El nu poate depăşi din punct de vedere valoric *suma care este necesară pentru stingerea obligaţiei curente la data bilanţului*. Provizionul va fi recunoscut (înregistrat în contabilitate) numai în momentul în care sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii: a) o instituţie publică are o obligaţie curentă generată de un eveniment anterior; b) este probabil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă; c) poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligaţiei. Dacă aceste condiţii nu sunt îndeplinite, atunci nu va fi recunoscut un provizion.

Potrivit prevederilor art. 184 alin. (3) din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, *provizioanele se pot distinge de alte datorii*, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau cheltuielile angajate, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. Spre deosebire de provizioane, datoriile din credite comerciale şi cheltuielile angajate se caracterizează astfel:

a) *datoriile din credite comerciale* constituie obligaţii de plată a bunurilor sau a serviciilor ce au fost primite de la sau expediate de furnizori şi care au fost facturate, sau a căror plată a fost convenită în mod oficial cu furnizorii;

b) *cheltuielile angajate* sunt obligaţii de plată pentru bunuri şi servicii care au fost primite de la sau expediate de furnizori, dar care nu au fost încă plătite, facturate sau nu s-a convenit oficial asupra plăţii lor cu furnizorul, in-

[1] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

clusiv salariile datorate angajaților (de exemplu, sumele aferente concediului plătit). Deși uneori este necesară o estimare a valorii sau exigibilității acestor datorii, elementul de incertitudine este, în general, mult mai redus decât în cazul provizioanelor.

Angajamentele entităților sunt prezentate, de regulă, ca parte a datoriilor rezultate din credite comerciale sau din alte activități. Spre deosebire de acestea, provizioanele sunt raportate separat.

Instituțiile publice pot constitui provizioane pentru elemente cum sunt: a) litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte; b) cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților; c) alte provizioane. Contabilitatea provizioanelor se ține pe feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Provizioanele nu pot avea drept scop corectarea valorii activelor. Suma lor trebuie să fie corelată strict cu riscurile și cu cheltuielile estimate (previzibile). La constituirea provizioanelor se au în vedere, de asemenea, și următoarele cerințe[1]:

1) valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a costurilor necesare stingerii obligației curente;

2) provizioanele trebuie revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. În cazul în care pentru stingerea unei obligații nu mai este probabilă o ieșire de resurse sau ieșirea de resurse a avut loc, provizionul trebuie anulat prin reluare la venituri;

3) provizionul va fi utilizat numai pentru scopul pentru care a fost inițial recunoscut.

Grupa *15 „PROVIZIOANE"* cuprinde contul **151 „Provizioane"**. Cu ajutorul acestuia se ține evidența provizioanelor pentru litigii, garanții acordate clienților, precum și a altor provizioane. Se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul *II (1511 „Provizioane pentru litigii", 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților" și 1518 „Alte provizioane").*

Provizioanele pentru litigii „se constituie, de regulă, la sfârșitul exerci-

---

[1] * Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

țiului financiar pentru litigii în curs de judecare și pentru care există o anumită probabilitate de a le pierde. Valoarea provizionului de constituit se obține prin estimarea sumei care face obiectul litigiului, cheltuielilor de judecată, expertizelor tehnice și/sau contabile și a altor cheltuieli ce privesc cauza aflată în litigiu"[1].

Instituțiile publice care produc și vând produse sau cele care achiziționează și desfac mărfuri cu perioadă de garanție constituie *provizioane pentru garanții acordate clienților*. Acestea sunt denumite și provizioane pentru garanții de bună execuție. Mărimea lor rezultă din clauzele prevăzute în contractele încheiate cu clienții și nu poate depăși limita cheltuielilor necesare efectuării reparațiilor în perioada de garanție.

Se pot constitui provizioane și pentru cheltuielile cu reparațiile de mare valoare eșalonate pe mai multe exerciții financiare. Astfel de provizioane se încadrează în categoria „alte provizioane".

În creditul contului **151 „Provizioane"**, prin debitul contului *6812 „Cheltuieli operaționale privind provizioanele"*, se evidențiază valoarea provizioanelor constituite, precum și majorarea acestora. Sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor se evidențiază în debitul conturilor sintetice de gradul *II* ale contului 151 „Provizioane" și în creditul contului *7812 „Venituri din provizioane"*. Soldul *creditor* al contului reprezintă provizioanele constituite.

Funcțiunea contului 151 „Provizioane" are la bază următorul exemplu: instituția publică „X" se află în litigiu, în exercițiul financiar „N", cu colaboratorul extern „E" în legătură cu suma de 8.000 lei pe care acesta o pretinde, conform prevederilor contractuale, pentru lucrarea de specialitate efectuată. Cheltuielile cu onorariul avocatului până la sfârșitul exercițiului financiar „N" reprezintă 800 lei. Existând probabilitatea de a pierde litigiul în curs de judecare, instituția publică „X" constituie la 31.12.„N" un provizion în sumă de 8.800 lei. Ținând seama de evoluția procesului cu colaboratorul extern, se estimează, la 31 decembrie „N+1", că instituția publică va fi obligată la plata sumei de 9.200 lei, motiv pentru care se majorează provizionul cu 400 lei [provizion necesar (9.200 lei) – provizion existent (8.800 lei) = 400 lei]. În exercițiul financiar „N+2"

[1] C. Toma, E. Dumitrean, I. Berheci, I. Haliga, Contabilitate financiară I, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2005, p. 27.

se finalizează procesul în favoarea colaboratorului extern, iar suma cuvenită acestuia pentru prestațiile efectuate în anul „N", stabilită prin hotărâre judecătorească, este de 8.000 lei.

În registrul-jurnal nr. *6* se redă modul de înregistrare în contabilitate a aspectelor prezentate, precum și a altor elemente.

REGISTRUL-JURNAL NR. 6

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Valoarea lucrării de specialitate executată de colaboratorul extern „F" (20.000 lei), reținerea contribuției la asigurările sociale de stat (20.000 lei x 9,5% = 1.900 lei), a celei pentru asigurările sociale de sănătate (20.000 lei x 6,5% = 1.300 lei), a impozitului pe venituri de natură salarială [20.000 lei - (1.900 lei + 1.300 lei = 3.200 lei) x 16% = 2.688 lei], achitarea din contul de finanțare bugetară a sumei cuvenite acestuia (14.112 lei) și plata onorariului avocatului (800 lei)	621 401 622	401 % 4312 4313 444 770 5311	20.000 **20.000** 1.900 1.300 2.688 14.112 800
2	Constituirea, în exercițiul financiar „N", a unui provizion pentru suma care face obiectul litigiului (8.000 lei) și a cheltuielilor aferente procesului (800 lei) și închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli	6812 121	1511 % 621 622 6812	8.800 **29.600** 20.000 800 8.800
3	Suplimentarea provizionului, la sfârșitul exercițiului financiar „N+1", cu 400 lei și închiderea contului corespunzător de cheltuieli	6812 121	1511 6812	400 400
4	Evidențierea, în exercițiul financiar „N+2", a sumei cuvenite colaboratorului extern „F" (8.000 lei), stabilite printr-o hotărâre judecătorească, reținerea contribuției la asigurările sociale de stat (760 lei), a celei pentru asigurările sociale de sănătate (520 lei), a impozitului pe venituri de natură salarială (1.076 lei) și achitarea sumei de 5.644 lei	621 401	401 % 4312 4313 444 5311	8.000 **8.000** 760 520 1.076 5.644
5	Plata onorariului suplimentar cuvenit avocatului (400 lei), anularea provizionului pentru litigii (9.200 lei), decontarea venitului și a cheltuielilor corespunzătoare	622 1511 7812 121	5311 7812 121 % 621 622	400 9.200 9.200 **8.400** 8.000 400

Un alt exemplu se referă la instituția publică „A” care a cumpărat, în exercițiul financiar „N”, materii prime de la entitatea „B” în valoare de 95.200 lei [80.000 lei + (80.000 lei x 19% = 15.200 lei) = 95.200 lei]. Entitatea publică se află în litigiu, în exercițiul financiar „N”, cu agentul economic în legătură cu suma neachitată (15.000 lei, exclusiv TVA) în urma acestei tranzacții. Cheltuielile cu onorariul avocatului până la sfârșitul exercițiului financiar „N” reprezintă 1.500 lei. Pentru litigiul în curs de judecare unitatea constituie un provizion la 31.12.„N” în sumă de 16.500 lei (15.000 lei + 1.500 lei = 16.500 lei). În exercițiul financiar „N+1” se finalizează procesul în favoarea furnizorului de materii prime. Drept urmare se achită datoria față de acesta [15.000 lei + (15.000 lei x 19% = 2.850 lei) = 17.850 lei], iar provizionul de 16.500 lei se anulează prin reluare la venituri.

Modul de contabilizare a aspectelor menționate se prezintă în registrul-jurnal nr. 7.

REGISTRUL-JURNAL NR. 7

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Achiziționarea în anul „N” de materii prime în valoare de 95.200 lei (inclusiv TVA), achitarea din contul de finanțare bugetară doar a sumei de 77.350 lei [65.000 lei + (65.000 lei x 19% = 12.350 lei) = 77.350 lei] și plata în numerar a onorariului cuvenit avocatului care nu este plătitor de TVA (1.500 lei)	% 301 4426 401 622	401 770 5311	**95.200** 80.000 15.200 77.350[1] 1.500
2	Constituirea la 31.12.„N” a unui provizion pentru litigiu (16.500 lei, exclusiv TVA) și închiderea contului care ține evidența cheltuielilor operaționale privind provizioanele	6812 121	1511 6812	16.500 16.500

[1]În situația în care s-ar da câștig de cauză instituției publice „A” finanțate integral din venituri proprii, printr-o hotărâre judecătorească, obligația față de furnizorul „B” s-ar reduce cu 17.850 lei (95.200 lei – 77.350 lei = 17.850 lei). Datoria de 15.000 lei [17.850 lei – (15.000 lei x 19% = 2.850 lei) = 15.000 lei] ar deveni venit din categoria „alte venituri operaționale”, iar provizionul s-ar anula prin reluare la venituri:

401	=	%	**17.850**		%	=	719	**15.000**
		4426	2.850		401			17.850
		719	15.000		4426			2.850
719	=	121	15.000	sau	719	=	121	15.000
1511	=	7812	16.500		1511	=	7812	16.500
7812	=	121	16.500		7812	=	121	16.500

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
3	Plata sumei cuvenite entității „B" [15.000 lei + + (15.000 lei x 19% = 2.850 lei) = 17.850 lei], stabilite printr-o hotărâre judecătorească, reluarea provizionului de 16.500 lei la venituri și închiderea contului care ține evidența unor astfel de venituri	401 1511 7812	770 7812 121	17.850 16.500 16.500

În cazul în care instituția publică „C" finanțată integral din venituri proprii se află în litigiu, în exercițiul financiar „N", cu un furnizor de servicii în legătură cu suma care trebuie să o achite acestuia (2.000 lei, exclusiv TVA) și cu penalitățile pe care le pretinde prestatorul de servicii (200 lei), entitatea publică constituie la 31 decembrie „N" un provizion la nivelul sumei care face obiectul litigiului (2.000 lei + 200 lei = 2.200 lei), urmând să plătească această sumă în anul „N+1" în baza unei hotărâri judecătorești care atestă că procesul s-a finalizat în favoarea furnizorului.

Articolele contabile corespunzătoare aspectelor menționate, precum și contabilizarea altor elemente sunt redate în registrul-jurnal nr. *8*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 8

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți [20.000 lei + (20.000 lei x 19% = 3.800 lei) = 23.800 lei] și achitarea din contul de disponibil al instituției publice finanțate integral din venituri proprii doar a sumei de 21.420 lei [18.000 lei + (18.000 lei x 19% = 3.420 lei) = = 21.420 lei]	% 611 4426 401	401 560	<u>23.800</u> 20.000 3.800 21.420
2	Constituirea la 31.12.„N" a unui provizion pentru suma estimată care face obiectul litigiului [(20.000 lei – 18.000 lei = 2.000 lei) + penalitățile pe care le pretinde furnizorul de servicii (200 lei) = 2.200 lei] și închiderea contului corespunzător de cheltuieli	6812 121	1511 6812	2.200 2.200

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
3	Achitarea, în exercițiul financiar „N+1", a sumei datorate furnizorului pentru serviciile prestate în anul „N" și care nu au fost plătite în totalitate [2.000 lei + (2.000 lei x 19% = 380 lei) = 2.380 lei], valoarea penalităților plătite (200 lei), anularea provizionului prin reluare la venituri (2.200 lei) și închiderea conturilor corespunzătoare de venituri și de cheltuieli	401 629 1511 7812 121	560 560 7812 121 629	2.380 200 2.200 2.200 200

Și exemplele continuă cu entitatea publică „D" finanțată integral din venituri proprii ce produce și vinde produse finite cu perioadă de garanție. Aceasta a vândut astfel de bunuri, în exercițiul financiar „N", în valoare de 20.000 lei. Entitatea a constituit, la 31.12.„N", un provizion în limita cheltuielilor necesare efectuării reparațiilor la bunurile vândute cu perioadă de garanție (2.000 lei), așa cum rezultă din contractul încheiat cu clientul „E". Lucrările de remediere a defecțiunilor apărute în perioada de garanție la bunurile vândute clientului „E", din cauze obiective ale furnizorului de produse finite, au fost efectuate de către o terță persoană în exercițiul financiar „N+1".

Modul de contabilizare a aspectelor menționate, precum și a altor elemente reiese din registrul-jurnal nr. *9*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 9

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Prețul de vânzare al produselor finite vândute, în exercițiul financiar „N", clientului „E" (20.000 lei), taxa pe valoarea adăugată aferentă (3.800 lei), constituirea la 31 decembrie „N" a unui provizion pentru garanții de bună execuție (2.000 lei) și închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri	411 6812 121 701	% 701 4427 1512 6812 121	<u>23.800</u> 20.000 3.800 2.000 2.000 20.000
2	Reparații efectuate de terți în exercițiul financiar „N+1", în perioada de garanție, la bunurile vândute clientului „E" (2.000 lei), anularea provizionului (2.000 lei), precum și decontarea cheltuielilor și a veniturilor corespunzătoare	% 611 4426 1512 121 7812	401 7812 611 121	<u>2.380</u> 2.000 380 2.000 2.000 2.000

4.4.3. Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate pe termen mediu şi lung

Sumele care trebuie plătite într-o perioadă de *până la un an* sunt cunoscute sub denumirea de *datorii pe termen scurt*. Potrivit prevederilor art. 177 alin. (1) din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, o datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită şi *datorie curentă*, atunci când: a) se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; sau b) este exigibilă în termen de *12* luni de la data bilanţului. Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca **datorii pe termen lung**.

Datoriile pe termen lung reprezintă, aşadar, sume ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an. Persoanele juridice trebuie să menţină clasificarea datoriilor pe termen lung purtătoare de dobândă în această categorie chiar şi atunci când acestea sunt exigibile în *12* luni de la data bilanţului, dacă:

a) termenul iniţial a fost pentru o perioadă mai mare de *12* luni; şi

b) există un acord de refinanţare sau de reeşalonare a plăţilor care este încheiat înainte de data bilanţului.

Contabilitatea împrumuturilor şi datoriilor asimilate acestora se ţine pe următoarele categorii: a) împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni şi prime privind rambursarea acestora; b) împrumuturi interne şi externe contractate de stat; c) împrumuturi interne şi externe garantate de stat; d) împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale; e) împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale; f) alte împrumuturi şi datorii asimilate; g) dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate[1]

4.4.3.1. Contabilitatea împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni

Valoarea imobiliară negociabilă care oferă deţinătorului (obligatarului) calitatea de creditor al entităţii emitente poartă denumirea de *obligaţiune*. Obligatarul *nu poate influenţa gestionarea acesteia*[2] şi are dreptul să încaseze de

---

[1] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

[2] Deţinătorii de acţiuni au calitatea de coproprietari ai societăţii emitente şi posibilitatea ***de a influenţa gestionarea acesteia*** prin dreptul de vot exercitat în adunarea generală a acţionarilor. Ei au dreptul la dividend, reprezentând o cotă-parte din profitul net al societăţii emitente, a cărui mărime nu se cunoaşte în momentul cumpărării titlurilor, ci numai după închiderea exerciţiului financiar.

la emitent dobânda aferentă sumei date cu împrumut. Cumpărătorul de obligațiuni cunoaşte mărimea dobânzii pe care o va obține încă din momentul achiziționării titlurilor.

Obligațiunile pot fi nominative sau la purtător şi nu pot avea o valoare nominală mai mică decât suma prevăzută de lege. Dobânda se calculează la valoarea nominală.

Prețul de vânzare la care obligațiunea este oferită publicului spre subscriere se numeşte *valoare de emisiune*. Obligațiunile pot fi emise astfel: a) la un curs egal cu valoarea nominală (al pari); b) la un curs mai mic decât valoarea nominală (sub pari). Valoarea de emisiune a unei obligațiuni poate fi, aşadar, egală sau mai mică decât valoarea nominală.

Suma pe care entitatea emitentă de obligațiuni se angajează să o plătească la scadența împrumutului obligatar pentru un titlu reprezintă *valoare de rambursare*. Ea poate fi egală cu valoarea nominală a obligațiunii sau mai mare decât aceasta. Rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni se poate face, prin urmare, astfel: 1) la o sumă egală cu valoarea nominală a obligațiunii, adică la paritate (al pari); 2) la o sumă superioară valorii nominale (supra pari).

Din cele prezentate reiese că în practică poate să apară una din următoarele situații:

1) valoarea de emisiune (25 lei/obligațiune) = valoarea nominală (25 lei/obligațiune) = valoarea de rambursare (25 lei/obligațiune);

2) valoarea de emisiune (24 lei/obligațiune) < valoarea nominală (25 lei/obligațiune) = valoarea de rambursare (25 lei/obligațiune);

3) valoarea de emisiune (24 lei/obligațiune) < valoarea nominală (25 lei/obligațiune) < valoarea de rambursare (26 lei/obligațiune).

Rambursarea obligațiunilor se poate face:

a) fie integral la scadența prevăzută;

b) fie eşalonat prin răscumpărarea în fiecare an a unui număr de obligațiuni.

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise prin subscripție publică, potrivit legii. Atunci când suma de rambursat pentru datorii este mai mare decât suma primită, *diferența* se înregistrează în contul de activ *169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor"*.

Această diferență se prezintă în bilanț ca o corecție a împrumutului din emisiunea de obligațiuni, iar în notele explicative va fi prezentată distinct. Diferența respectivă trebuie amortizată în mod rezonabil, cel mai târziu până în momentul rambursării datoriei[1].

Unitățile administrativ-teritoriale țin evidența împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni cu ajutorul contului **161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni"**. Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II: 1611 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni cu termen de răscumpărare în exercițiul curent"* și *1612 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni cu termen de răscumpărare în exercițiile viitoare"*.

În creditul contului se înregistrează împrumuturile din emisiunea de obligațiuni, iar în debit se reflectă împrumuturile rambursate. Soldul *creditor* al contului reprezintă împrumuturile nerambursate din emisiunea de obligațiuni. Contabilitatea analitică se ține pe feluri de împrumuturi.

Contul analizat se creditează prin debitul conturilor: *169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor"* (cu suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni); *461 „Debitori diverși"* (cu suma împrumuturilor obținute la valoarea de rambursare a obligațiunilor emise); *665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"* (cu diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate, la sfârșitul perioadei, din reevaluarea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni în valută). Debitarea contului 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni" se face prin creditarea conturilor *505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"* (cu valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate) și *765 „Venituri din diferențe de curs valutar"* (cu diferențele favorabile de curs valutar rezultate din reevaluarea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni în valută la sfârșitul perioadei).

Primele de rambursare reprezintă diferența dintre valoarea de emisiune și valoarea de rambursare a obligațiunilor. Unitățile administrativ-teritoriale țin evidența acestora cu ajutorul contului **169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor"**. Se debitează, prin creditul contului *161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni"*, cu suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor

[1] *** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

din emisiunea de obligațiuni. Se creditează, prin debitul contului *6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor"*, cu valoarea primelor de rambursare amortizate. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor neamortizate.

Pe baza unor date convenționale se evidențiază, în registrul-jurnal nr. *10*, funcțiunea contului 161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni", precum și alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 10

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Subscrierea publicului la cumpărarea de obligațiuni la un curs mai mic (10.000 lei) decât valoarea nominală (11.000 lei)	% 461 169	161	11.000 10.000 1.000
2	Încasarea prețului de vânzare al obligațiunilor subscrise (10.000 lei)	5311	461	10.000
3	Amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor (1.000 lei : 2 ani = 500 lei/an)	6868	169	500
4	Răscumpărarea obligațiunilor în valoare de 11.000 lei și anularea acestora	505 161	5311 505	11.000 11.000

4.4.3.2. Contabilitatea împrumuturilor interne și externe contractate/garantate de stat

Potrivit prevederilor legale, interesele statului sunt reprezentate de Guvern. Totalitatea obligațiilor financiare interne și externe ale statului, la un moment dat, provenind din împrumuturile contractate direct sau garantate de Guvern, prin Ministerul Finanțelor Publice, în numele României, de pe piețele financiare, reprezintă *datorie publică guvernamentală*. Aceasta „este, în mare parte, rezultatul deficitului bugetului de stat; pe termen lung datoria publică tinde să se micșoreze atunci când excedentele bugetare sunt dese și suficient de mari pentru a depăși deficitele"[1].

Dacă la *datoria publică guvernamentală* se adaugă *datoria publică locală*, atunci se obține **datoria publică**. Aceasta prezintă o importanță deosebită pentru înțelegerea situației financiare a unei țări, a gradului său de înda-

[1] Coralia Angelescu și alți coordonatori, Dicționar de economie, ediția a II-a, Editura Economică, București, 2001, p. 151.

torare, a creditului de care aceasta se bucură, a relației existente între *balanța creanțelor și angajamentelor*[1] și *balanța de plăți externe*[2].

Partea din datoria publică guvernamentală care reprezintă totalitatea obligațiilor financiare ale statului, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate de stat, pe termen mediu și lung, de la persoane fizice sau juridice rezidente în România, inclusiv sumele utilizate temporar din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului pentru finanțarea temporară a deficitelor bugetare este cunoscută sub denumirea de *datorie publică guvernamentală internă*. Folosirea *împrumuturilor interne* este legată de necesitatea procurării lichidităților pentru plata la timp a cheltuielilor, finanțării deficitului bugetar, refinanțării[3] datoriei publice etc. În situația unei astfel de datorii, plata dobânzii, a altor costuri și restituirea împrumuturilor interne se efectuează în moneda națională. Prin contractarea de împrumuturi pe piața internă, în lei sau în valută, se readuc în circuitul economic disponibilitățile bănești temporare din economie și se influențează echilibrul monetar.

Refinanțarea datoriei publice interne se asigură prin *împrumuturi de stat*[4], în condițiile legii. În cazul *împrumutului de stat intern* nu poate fi vorba de o formă tradițională de contract intervenit între persoana fizică sau juridică care dă cu împrumut, pe de o parte, și persoana fizică sau juridică care se împrumută, pe de altă parte, prin care prima consimte să pună la dispoziția celei de-a doua, cu titlu de împrumut, o sumă de bani, iar cea din urmă se angajează să o restituie în anumite condiții, suportând plata unei dobânzi pentru suma împrumutată. Trăsăturile care caracterizează împrumutul de stat de pe piața internă sunt:

[1]***Balanța creanțelor și angajamentelor externe*** cuprinde drepturile și obligațiile față de străinătate la o anumită dată rezultate din activitatea de export, import, executări de lucrări, prestări de servicii, turism și din alte activități, precum și creditele externe primite și acordate, dobânzile și comisioanele aferente, participațiile la societăți mixte și la organisme financiar-bancare internaționale, disponibilitățile în valută în străinătate și disponibilitățile partenerilor străini la băncile din România, ca și alte drepturi și obligații valutare în relațiile cu alte țări.

[2]***Balanța de plăți externe*** este documentul care exprimă încasările (intrările de valută) și plățile (ieșirile de valută) unei țări efectuate cu celelalte țări ale lumii, într-o perioadă de timp dată, de obicei un an, rezultate din activitatea de export-import, turism internațional, prestări de servicii internaționale, din creditele externe primite și acordate, din alte operațiuni necomerciale etc.

[3]Operația financiară prin care o bancă, o societate de asigurare etc. își poate completa mijloacele bănești, după ce acestea au servit la acordarea unui credit, poartă denumirea de ***refinanțare***. Completarea se efectuează pe calea obținerii în paralel a unui credit.

[4]Obligația generată de un contract prin care statul, în calitate de împrumutat, obține fonduri financiare de la o persoană fizică sau juridică creditoare și se angajează să le ramburseze, împreună cu dobânda și cu alte costuri aferente, într-o perioadă specificată, se numește ***împrumut de stat***.

a) clauzele contractului nu se discută şi nu se stabilesc de comun acord între împrumutător şi stat (împrumutat); acesta din urmă fixează în mod unilateral condiţiile de împrumut (forma de emisiune, dobânda şi datele de rambursare);

b) persoana fizică sau juridică (împrumutător), care dispune de disponibilităţi băneşti, poate să accepte sau să refuze subscrierea la împrumut;

c) împrumutul apare ca un mijloc de procurare temporară a unor sume de bani pe care statul urmează să le restituie, mai devreme sau mai târziu, creditorilor săi;

d) împrumutul nu se acordă cu titlu gratuit, ci contra plăţii unei dobânzi.

Conform art. 2 alin. (6) din Legea nr. 313/2004 a datoriei publice, partea din datoria publică guvernamentală reprezentând totalitatea obligaţiilor financiare ale statului, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate de stat de la persoane fizice sau juridice nerezidente în România, într-una sau mai multe monede străine ale ţărilor în care se plasează împrumuturile ori ale unor terţe ţări, după caz, poartă denumirea de *datorie publică guvernamentală externă*. În scopul evaluării datoriei publice externe, orice obligaţie de plată, exprimată în altă monedă decât cea naţională, este calculată în moneda naţională, utilizându-se cursul de schimb valutar comunicat de Banca Naţională a României pentru ultima zi din perioada la care se face raportarea.

Angajamentul asumat în contul şi în numele statului de către Guvern prin Ministerul Finanţelor Publice, în calitate de garant, de a plăti la scadenţă obligaţiile neonorate ale garantului, în condiţiile legii, reprezintă *garanţie de stat*[1]. Pentru împrumuturile contractate de pe piaţa internă sunt emise *garanţii de stat interne* de către Ministerul Finanţelor Publice. *Garanţiile de stat externe* sunt emise, de aceeaşi entitate publică, pentru împrumuturile contractate de pe piaţa externă.

Datoria publică externă poate proveni din contractarea de împrumuturi externe pentru: realizarea restructurării economice, programelor de dezvoltare şi a altor obiective sau acţiuni de interes public; crearea şi menţinerea rezervei valutare a ţării; lichidarea urmărilor unor calamităţi naturale etc. Uneori împrumu-

[1] ***Garanţiile de stat*** pot fi acordate numai pentru împrumuturi a căror rambursare se prevede a se face exclusiv din *surse proprii*, respectiv din bugetele locale, în cazul autorităţilor administraţiei publice locale.

turile externe sunt utilizate pentru echilibrarea bugetară.

Acoperirea deficitelor bugetare prin recurgerea la împrumuturi externe contribuie, de asemenea, la creşterea datoriei publice externe. Toate plăţile legate de executarea obligaţiilor asumate, adică atât rambursarea împrumuturilor, cât şi achitarea dobânzilor aferente, se realizează în valutele străine convenite.

Instrumentele datoriei publice guvernamentale includ[1], fără a se limita la acestea, următoarele: titluri de stat emise pe piaţa internă sau externă; împrumuturi de stat de la bănci, de la alte instituţii de credit, persoane juridice române sau străine; împrumuturi de stat de la guverne şi agenţii guvernamentale străine, instituţii financiare internaţionale sau de la alte organizaţii internaţionale; împrumuturi temporare din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului.

Ministerul Finanţelor Publice întocmeşte anual *contul general de execuţie a datoriei publice a statului*. Acesta cuprinde conturile de execuţie a datoriei publice interne şi a datoriei publice externe directe a statului, precum şi situaţia *garanţiilor guvernamentale*[2] pentru credite interne şi pentru credite externe primite de către alte persoane juridice. Contul general de execuţie a datoriei publice a statului se anexează la contul general anual de execuţie a bugetului de stat care se depune la *Parlament*, potrivit prevederilor Legii nr. 500/2002 privind finanţele publice.

Guvernul este autorizat, potrivit legii[3], să ***contracteze în mod direct*** împrumuturi de la instituţiile financiare internaţionale sau de la alţi creditori, numai prin Ministerul Finanţelor Publice, şi să le *subîmprumute* unor beneficiari finali în scopul prevăzut de lege. Subîmprumutarea împrumuturilor contractate de Guvern, prin autoritatea publică menţionată, în numele statului, beneficiarilor finali se face pe baza unor *acorduri de împrumut subsidiar* încheiate între Ministerul Finanţelor Publice şi aceştia sau, după caz, pe baza unor *acorduri de împrumut subsidiar şi garanţie*, încheiate între Ministerul Finanţelor Pu-

---

[1]*.* Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/ 29.12.2005.

[2]Girul Guvernului pentru întreprinderea sau instituţia publică care îi dă acesteia posibilitatea să obţină credite externe reprezintă ***garanţie guvernamentală***. O asemenea garanţie presupune obligaţia asumată de Guvern de a restitui împrumutul în cazul în care debitorul pentru care şi-a dat garanţia nu onorează plata faţă de creditor.

[3]*.* Legea nr. 313/2004 a datoriei publice, Monitorul Oficial al României, nr. 577/29.06.2004.

blice, pe de o parte, autoritățile administrației publice locale coordonatoare ale activității beneficiarilor finali și, după caz, garante ale sumelor subîmprumutate acestora și beneficiarii finali ai împrumutului, pe de altă parte.

Ministerele și alte autorități publice centrale țin evidența împrumuturilor interne și externe contractate de stat pe termen mediu și lung, potrivit acordurilor de împrumut încheiate cu organisme sau instituții de credit, și subîmprumutate beneficiarilor finali, cu ajutorul contului **164 „Împrumuturi interne și externe contractate de stat"**. Înregistrarea operațiunilor în acest cont se face în lei și în valută, după caz, la cursul de schimb valutar de la data operațiunii. Este un cont de pasiv. În creditul acestuia se înregistrează tragerile din împrumuturile interne și externe contractate de stat, iar în debit se reflectă împrumuturile interne și externe contractate de stat rambursate potrivit scadențelor din acordurile de împrumut. Soldul *creditor* al contului reprezintă împrumuturi interne și externe contractate de stat, nerambursate.

Contul analizat se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II: 1641 „Împrumuturi interne și externe contractate de stat cu termen de rambursare în exercițiul curent"* și *1642 "Împrumuturi interne și externe contractate de stat cu termen de rambursare în exercițiile viitoare"*. Contabilitatea analitică a contului se ține pe împrumuturi interne și externe pe termen mediu și lung, pe fiecare contract de împrumut în parte.

În registrul-jurnal nr. *11* se prezintă funcțiunea acestui cont, precum și alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 11

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Achiziționare de materiale consumabile (10.000 lei) și de utilaje (50.000 lei) de către ministere sau de alte autorități publice centrale	302 213	401 404	10.000 50.000
2	Plăți în lei din împrumuturi interne și externe contractate de stat pentru achitarea furnizorilor de active circulante (10.000 lei) și a celor de active fixe (50.000 lei)	% 401 404	164	<u>60.000</u> 50.000 10.000
3	Avansuri în lei și în valută acordate furnizorilor de active fixe corporale/necorporale din împrumuturi interne și externe contractate de stat, subîmprumutate beneficiarilor finali, în sumă de 40.000 lei, respectiv 10.000 lei	% 232 234	164	<u>50.000</u> 40.000 10.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
4	Cumpărarea unui utilaj (90.000 lei) şi a unui program informatic (20.000 lei) de către un minister, precum şi decontarea avansurilor acordate furnizorilor la primirea activelor respective	%	404	**110.000**
		213		90.000
		208		20.000
		404	%	**50.000**
			232	40.000
			234	10.000
5	Sumă achitată, sub formă de avans, din contul de împrumut, furnizorilor în scopul achiziționării unor bunuri (5.000 lei)	409	164	5.000
6	Achiziționarea de materiale consumabile în valoare de 19.000 lei, decontarea avansului acordat (5.000 lei) la primirea bunurilor respective şi plata furnizorului din contul de împrumut mai puțin avansul acordat (19.000 lei - 5.000 lei = 14.000 lei)	302	401	19.000
		401	409	5.000
		401	164	14.000
7	Intrarea sumei de 8.000 lei în contul special de disponibil al ministerului sau al altei autorități publice centrale, reprezentând valoarea împrumuturilor interne şi externe contractate de stat, şi plata furnizorului din contul de disponibil pentru materialele consumabile achiziționate	513	164	8.000
		302	401	8.000
		401	513	8.000
8	Sume intrate în contul special de disponibil al instituției publice, reprezentând valoarea tragerilor din împrumuturi interne şi externe contractate de stat (16.000 lei), achiziționarea de materiale consumabile (15.000 lei), plata furnizorului din contul de disponibil şi evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile (1.000 lei)	513	164	16.000
		302	401	15.000
		401	513	15.000
		665	513	1.000
9	Intrarea de valută în contul de disponibil al instituției publice, reprezentând împrumuturi interne şi externe contractate de stat (60.000 lei), cumpărarea de calculatoare (60.000 lei), plata furnizorului din contul de disponibil şi evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile (500 lei)	513	164	60.000
		214	404	60.000
		404	%	**60.000**
			513	59.000
			765	1.000
10	Reevaluarea, la sfârşitul perioadei, a soldului contului de disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de stat şi evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile (1.000 lei) sau favorabile (500 lei), după caz	665	164	1.000
		164	765	500
11	Cumpărare de utilaje (30.000 lei), plata furnizorului din contul care ține evidența împrumuturilor interne şi externe contractate de stat şi evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile (2.000 lei)	213	404	30.000
		%	164	**32.000**
		404		30.000
		665		2.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
12	Achiziționare de piese de schimb (10.000 lei), plata furnizorului din contul care ține evidența împrumuturilor interne și externe contractate de stat și evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile (1.000 lei)	3024 401	401 % 164 765	10.000 **10.000** 9.000 1.000
13	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate, la sfârșitul perioadei, din reevaluarea împrumuturilor interne și externe în valută contractate de stat (6.000 lei)	665	164	6.000
14	Rate scadente, achitate din disponibilitățile existente la bănci (4.000 lei) și din contul de finanțare bugetară (7.000 lei), pentru rambursarea împrumuturilor interne și externe contractate de stat	164	% 512 7701	**11.000** 4.000 7.000
15	Rambursare de împrumuturi interne și externe în valută contractate de stat (6.000 lei) cu diferențe favorabile de curs valutar (1.000 lei)	164	% 5124 765	**6.000** 5.000 1.000
16	Diferențe de curs valutar favorabile (2.000 lei) rezultate din reevaluarea, la sfârșitul perioadei, a împrumuturilor interne și externe în valută contractate de stat	164	765	2.000

Guvernul este autorizat ***să garanteze*** împrumuturi interne și externe numai prin Ministerul Finanțelor Publice, contractate în scopuri prevăzute de lege. *Garanțiile de stat* pot fi acordate numai pentru împrumuturi a căror rambursare se prevede a se face exclusiv din *surse proprii*, respectiv din *bugetele locale*, în cazul autorităților administrației publice locale. Pentru acoperirea riscurilor financiare care decurg din garantarea de către stat a împrumuturilor contractate de persoanele juridice de la instituțiile creditoare, precum și din împrumuturile contractate direct de stat și subîmprumutate beneficiarilor finali, se constituie *fondul de risc*.

Ministerele și alte autorități publice centrale țin evidența împrumuturilor interne și externe garantate de stat pe termen mediu și lung, potrivit acordurilor de împrumut încheiate cu organisme sau instituții de credit, cu ajutorul contului **165 „Împrumuturi interne și externe garantate de stat"**. Înregistrarea operațiunilor în acest cont se face în lei și în valută, după caz, la cursul de schimb valutar de la data operațiunii.

Este un cont de pasiv. În creditul acestuia se înregistrează valoarea tragerilor din împrumuturi interne şi externe garantate de stat, iar în debit se reflectă împrumuturile interne si externe garantate de stat rambursate potrivit scadenţelor din acordurile de împrumut. Soldul *creditor* al contului reprezintă împrumuturi interne şi externe garantate de stat nerambursate.

Contul analizat se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: *1651 „Împrumuturi interne şi externe garantate de stat cu termen de rambursare în exerciţiul curent"* şi *1652 „Împrumuturi interne şi externe garantate de stat cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare"*. Contabilitatea analitică a contului se ţine pe împrumuturi interne şi externe pe termen mediu şi lung, pe fiecare contract de împrumut în parte.

În registrul-jurnal nr. *12* se prezintă funcţiunea acestui cont, precum şi alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 12

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Avansuri în lei şi în valută acordate furnizorilor de active fixe corporale/necorporale din împrumuturi interne şi externe garantate de stat în sumă de 30.000 lei, respectiv 11.000 lei	% 232 234	165	**41.000** 30.000 11.000
2	Plăţi în lei şi în valută dispuse sub formă de trageri din împrumuturi interne şi externe garantate de stat achitate furnizorilor de active circulante (9.000 lei) şi celor de active fixe (45.000 lei)	% 401 404	165	**54.000** 9.000 45.000
3	Sumă achitată, sub formă de avans, furnizorilor în contul unor livrări de bunuri, executări de lucrări sau prestări de servicii (4.000 lei)	409	165	4.000
4	Intrarea sumei de 7.000 lei în contul special de disponibil al instituţiei publice, reprezentând împrumuturi interne şi externe garantate de stat acordate de către instituţiile finanţatoare, şi plata furnizorilor interni sau externi pentru materialele consumabile achiziţionate	514 302 401	165 401 514	7.000 7.000 7.000
5	Diferenţe de curs valutar nefavorabile rezultate, la sfârşitul perioadei, din reevaluarea împrumuturilor interne şi externe în valută garantate de stat (3.000 lei)	665	165	3.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
6	Rate scadente, achitate din disponibilitățile existente la bănci (6.000 lei) și din contul de finanțare bugetară (9.000 lei), pentru rambursarea împrumuturilor interne și externe garantate de stat	165	% 512 7701	15.000 6.000 9.000
7	Rambursare de împrumuturi interne și externe în valută garantate de stat (3.500 lei) cu diferențe favorabile de curs valutar (1.500 lei)	165	% 5124 765	6.000 3.500 1.500
8	Diferențe de curs valutar favorabile (7.000 lei) rezultate din reevaluarea, la sfârșitul perioadei, a împrumuturilor interne și externe în valută garantate de stat	165	765	7.000
9	Rate scadente, achitate de către instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, pentru rambursarea împrumuturilor interne și externe garantate de stat (5.000 lei)	165	560	5.000
10	Reevaluarea, la sfârșitul perioadei, a soldului contului de disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de stat și evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile (1.000 lei) sau nefavorabile (800 lei), după caz	514 665	765 514	1.000 800

4.4.3.3. Contabilitatea împrumuturilor interne și externe contractate/garantate de autoritățile administrației publice locale

Totalitatea obligațiilor financiare interne și externe ale autorităților administrației publice locale, la un moment dat, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate[1] de acestea pe piețele financiare reprezintă ***datorie publică locală***. În scopul evaluării datoriei publice locale, orice obligație, exprimată în valută, este calculată în moneda națională, utilizându-se cursul valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil în ultima zi din perioada pentru care se face raportarea. Dimensiunile mari ale deficitului bugetelor locale determină creșterea datoriei publice locale.

[1]Angajamentul asumat de o autoritate a administrației publice locale față de instituția creditoare de a plăti acesteia o anumită sumă, în cazul neexecutării obligațiilor de plată de către agenții economici și de către serviciile publice din subordinea autorității publice, pentru împrumuturile interne și externe garantate de această autoritate se numește ***garanție locală***.

Structura datoriei publice locale cuprinde *datoria publică locală internă* la care se adaugă *datoria publică locală externă*. Partea din datoria publică locală care reprezintă totalitatea obligațiilor financiare ale autorităților administrației publice locale, provenite din împrumuturi contractate direct sau garantate de acestea, de la persoane fizice sau juridice rezidente în România, poartă denumirea de **datorie publică locală internă.** Comparativ cu aceasta, **datoria publică locală externă** este partea din datoria publică locală reprezentând totalitatea obligațiilor financiare ale autorităților administrației publice locale, provenind din împrumuturi contractate direct sau garantate de acestea de la persoane fizice sau juridice nerezidente în România.

Potrivit prevederilor art. 57 din Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, autoritățile deliberative ale administrației publice locale pot aproba, la propunerea ordonatorilor principali de credite, contractarea sau garantarea de împrumuturi interne și/sau externe pe termen scurt, mediu și lung, pentru realizarea de investiții publice de interes local, precum și pentru refinanțarea datoriei publice locale. Datoria angajată în asemenea condiții reprezintă o obligație generală care trebuie rambursată, conform acordurilor încheiate, din **veniturile proprii** ale unității administrativ-teritoriale prin care s-au garantat, de către aceasta, împrumuturile contractate. Ratele scadente aferente împrumuturilor contractate, dobânzile și comisioanele datorate de unitățile administrativ-teritoriale se prevăd în bugetul local sau, după caz, se pot contracta noi împrumuturi pentru achitarea ratelor scadente, în condițiile prevederilor legale.

Împrumuturile contractate sau garantate de autoritățile administrației publice locale fac parte din *datoria publică*[1] a României, dar nu reprezintă obligații ale Guvernului[2]. Plata *serviciului datoriei publice*[3] aferentă acestor împrumuturi se va efectua exclusiv din bugetele locale și prin împrumuturi pentru refinanțarea datoriei publice locale.

Autoritățile administrației publice locale pot contracta sau garanta împru-

[1]Datoria publică guvernamentală la care se adaugă datoria publică locală reprezintă ***datorie publică***.

[2]*** Legea nr. 313/2004 a datoriei publice, Monitorul Oficial al României, nr. 577/29.06.2004.

[3]***Serviciul datoriei publice*** semnifică totalitatea sumelor reprezentând rate de capital, dobânzi, comisioane și alte costuri aferente datoriei publice, conform acordurilor sau contractelor de împrumut, la o anumită dată sau pentru o perioadă determinată.

muturi interne şi/sau externe pe termen scurt, mediu şi lung, în scopurile prevăzute de lege, numai cu avizul Comisiei de Autorizare a Împrumuturilor Locale[1]. Lor li se interzice accesul la împrumuturi sau să garanteze orice fel de împrumut, dacă totalul datoriilor anuale reprezentând ratele scadente la împrumuturile contractate şi/sau garantate, dobânzile şi comisioanele aferente acestora, inclusiv ale împrumutului care urmează să fie contractat şi/sau garantat în anul respectiv, *depăşeşte* limita prevăzută de lege din totalul veniturilor proprii formate din: impozite, taxe, contribuţii, alte vărsăminte, alte venituri şi cote defalcate din impozitul pe venit, cu excepţia cazurilor aprobate prin legi speciale. Aceste condiţii se aplică şi pentru datoriile anuale care decurg din împrumuturile contractate şi/sau garantate de stat pentru autorităţile administraţiei publice locale.

Valoarea totală a datoriei contractate de autoritatea administraţiei publice locale se înscrie în *registrul de evidenţă a datoriei publice locale* al acestei autorităţi şi se raportează anual prin situaţiile financiare. În schimb, valoarea totală a garanţiilor emise de autoritatea administraţiei publice locale se înscrie în *registrul garanţiilor locale* al acestei autorităţi şi se raportează anual prin situaţiile financiare.

Pentru acoperirea riscurilor financiare care decurg din garantarea de către unităţile administrativ-teritoriale a împrumuturilor contractate de persoanele juridice de la instituţiile creditoare, precum şi din împrumuturile contractate direct de unităţile administrativ-teritoriale şi subîmprumutate beneficiarilor finali, se constituie *fondul de risc*.

Instrumentele datoriei publice locale sunt: titluri de valoare, împrumuturi de la societăţile bancare sau de la alte instituţii de credit. Emiterea şi lansarea titlurilor de valoare se pot face direct de către autorităţile administraţiei publice locale sau prin intermediul unor agenţii ori al altor instituţii specializate. Consiliile locale, judeţene şi Consiliul General al Municipiului Bucureşti, după caz, pot aproba contractarea de împrumuturi interne sau externe, pe termen scurt, mediu şi lung sau garantarea acestora pentru realizarea de investiţii publice de interes local, precum şi pentru refinanţarea datoriei publice locale.

---

[1] ** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, 1186 bis/ 29.12.2005.

Cu ajutorul contului 162 **„Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale"** unităţile administrativ-teritoriale ţin evidenţa împrumuturilor interne şi externe contractate pe termen mediu şi lung, potrivit acordurilor de împrumut încheiate cu organisme sau instituţii de credit. Înregistrarea operaţiunilor în acest cont se face în lei şi în valută, după caz, la cursul de schimb valutar de la data operaţiunii.

Este un cont de pasiv. În creditul acestuia se înregistrează tragerile din împrumuturile interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale, iar în debit se reflectă împrumuturile interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale rambursate potrivit scadenţelor din acordurile de împrumut. Soldul *creditor* al contului reprezintă împrumuturile interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale, nerambursate.

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: *1621 „Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiul curent"* şi *1622 „Împrumuturi interne si externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare"*. Contabilitatea analitică se ţine pe împrumuturi interne şi externe, pe fiecare contract de împrumut în parte.

În registrul-jurnal nr. *13* se prezintă funcţiunea acestui cont, precum şi alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 13

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Achiziţionare de materiale consumabile (8.000 lei) şi de utilaje (42.000 lei)	302 213	401 404	8.000 42.000
2	Plăţi în lei, din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale, pentru achitarea furnizorilor de active circulante (8.000 lei) şi celor de active fixe (42.000 lei)	% 401 404	162	**50.000** 8.000 42.000
3	Avansuri în lei şi în valută acordate furnizorilor de active fixe corporale/necorporale din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale în sumă de 35.000 lei, respectiv 13.000 lei	% 232 234	162	**48.000** 35.000 13.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Creditoare	SUMA
4	Recepționarea unui utilaj (50.000 lei) și a unui program informatic (20.000 lei), precum și decontarea avansurilor acordate furnizorilor la primirea activelor respective	% 213 208 404	404 % 232 234	**70.000** 50.000 20.000 **48.000** 35.000 13.000
5	Sumă achitată din contul de împrumut, sub formă de avans, furnizorilor în vederea achiziționării unor bunuri (3.000 lei)	409	162	3.000
6	Achiziționare de materiale consumabile în valoare de 10.000 lei, decontarea avansului acordat (3.000 lei) la primirea bunurilor respective și plata furnizorului din contul de împrumut mai puțin avansul acordat (10.000 lei – 3.000 lei = 7.000 lei)	302 401 401	401 409 162	10.000 3.000 7.000
7	Intrarea sumei de 6.000 lei în contul special de disponibil al instituției publice, reprezentând împrumuturi interne contractate de autoritățile administrației publice locale pentru cumpărarea de materiale consumabile (6.000 lei), și plata furnizorului intern din contul de disponibil	516 302 401	162 401 516	6.000 6.000 6.000
8	Valoarea tragerilor din împrumuturi în valută intrate în contul de disponibil (15.000 lei), achiziționare de materiale consumabile (9.000 lei), plata furnizorului din contul de disponibil și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile (1.000 lei)	516 302 % 401 665	162 401 516	15.000 9.000 **10.000** 9.000 1.000
9	Sume intrate în contul de disponibil în valută reprezentând împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale (50.000 lei), cumpărare de utilaje (50.000 lei), plata furnizorului din contul de disponibil și evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile (2.000 lei)	516 213 404	162 404 % 516 765	50.000 50.000 **50.000** 48.000 2.000
10	Reevaluarea, la sfârșitul perioadei, a soldului contului de disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale de la instituțiile finanțatoare (interne și externe) și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile (1.000 lei) sau favorabile (2.000 lei), după caz	665 516	516 765	1.000 2.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
11	Cumpărare de utilaje (25.000 lei), plata furnizorului din contul care ține evidența împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile (1.000 lei)	213 % 404 665	404 162	25.000 **26.000** 25.000 1.000
12	Achiziționare de materiale consumabile (10.000 lei), plata furnizorului din contul care ține evidența împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale și înregistrarea diferențelor de curs valutar favorabile (1.000 lei)	302 401	401 % 162 765	10.000 **10.000** 9.000 1.000
13	Diferențe de curs valutar nefavorabile (4.000 lei) sau favorabile (1.000 lei), după caz, rezultate la sfârșitul perioadei, din reevaluarea împrumuturilor interne și externe în valută contractate de autoritățile administrației publice locale	665 162	162 765	4.000 1.000
14	Sume rambursate din contul de finanțare bugetară (3.000 lei) reprezentând împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale	162	7702	3.000
15	Rambursare la scadență din contul de disponibil din fonduri externe nerambursabile, a împrumuturilor pe termen lung în valută contractate de autoritățile administrației publice locale (3.500 lei), cu diferențe favorabile de curs valutar (1.500 lei)	162	% 515 765	**5.000** 3.500 1.500

Serviciile publice de subordonare locală utilizează contul **163 „Împrumuturi interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale”** pentru evidența împrumuturilor interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale pe termen mediu și lung, potrivit acordurilor de împrumut încheiate cu organisme sau instituții de credit. Înregistrarea operațiunilor în acest cont se face în lei și în valută, după caz, la cursul de schimb valutar de la data operațiunii.

Este un cont de pasiv. În creditul contului se consemnează tragerile din împrumuturi interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale, iar în debit se reflectă împrumuturile interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale rambursate potrivit scadențelor din acordurile de împrumut. Soldul *creditor* al contului reprezintă împrumuturile interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale, nerambursate.

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: 1631 „*Îm-*

prumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiul curent" şi *1632 „Împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare"*. Contabilitatea analitică se ţine pe împrumuturi interne şi externe, pe fiecare contract de împrumut în parte.

În registrul-jurnal nr. *14* se prezintă funcţiunea acestui cont, precum şi alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 14

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Avansuri în lei şi în valută acordate furnizorilor de active fixe corporale/necorporale din împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale în sumă de 32.000 lei, respectiv 10.000 lei	% 232 234	163	**42.000** 32.000 10.000
2	Plăţi în lei şi în valută dispuse sub formă de trageri din împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale achitate furnizorilor de active circulante (7.000 lei) şi celor de active fixe (39.000 lei)	% 401 404	163	**46.000** 7.000 39.000
3	Sumă achitată din contul de împrumut, sub formă de avans, furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau pentru prestări de servicii (2.000 lei)	409	163	2.000
4	Intrarea sumei de 7.000 lei în contul de disponibil deschis la unităţile trezoreriei statului sau la bănci, reprezentând împrumuturi interne şi externe contractate de serviciile publice de subordonare locală, de la instituţiile finanţatoare (interne şi externe), şi garantate de autorităţile administraţiei publice locale	517	163	7.000
5	Materiale consumabile achiziţionate şi plata furnizorilor interni sau externi pentru bunurile de această natură cumpărate (7.000 lei)	302 401	401 517	7.000 7.000
6	Sume intrate în contul de disponibil în valută (40.000 lei) reprezentând împrumuturi interne şi externe contractate de către serviciile publice de subordonare locală şi garantate de autorităţile administraţiei publice locale, achiziţionarea de utilaje (39.000 lei), plata furnizorului din contul de disponibil şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile (1.000 lei)	517 213 % 404 665	163 404 517	40.000 39.000 **40.000** 39.000 1.000
7	Aparatură birotică cumpărată de către serviciile publice de subordonare locală (10.000 lei), plata furnizorului din contul de disponibil şi înregistrarea diferenţelor de curs valutar favorabile (1.000 lei)	214 404	404 % 517 765	10.000 **10.000** 9.000 1.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	 Creditoare	SUMA
5	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate, la sfârșitul perioadei, din reevaluarea împrumuturilor interne și externe în valută garantate de autoritățile administrației publice locale (6.000 lei)	665	163	6.000
8	Reevaluarea, la sfârșitul perioadei, a soldului contului de disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de către serviciile publice locale și garantate de autoritățile administrației publice locale și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile (2.000 lei) sau favorabile (3.000 lei), după caz	665 517	517 765	2.000 3.000
9	Utilaje cumpărate de către serviciile publice de subordonare locală (30.000 lei), plata furnizorului din contul de împrumuturi interne și externe contractate de aceste servicii și garantate de autoritățile administrației publice locale și evidențierea diferențelor de curs valutar favorabile (1.000 lei)	213 404	404 % 163 765	30.000 **30.000** 29.000 1.000
10	Materiale consumabile cumpărate de către serviciile publice de subordonare locală (10.000 lei), plata furnizorului din contul de împrumuturi interne și externe contractate de aceste servicii și garantate de autoritățile administrației publice locale și evidențierea diferențelor de curs valutar nefavorabile (500 lei)	302 % 401 665	401 163	10.000 **10.500** 10.000 500
11	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate, la sfârșitul perioadei, din reevaluarea împrumuturilor interne și externe în valută contractate de serviciile publice de subordonare locală și garantate de autoritățile administrației publice locale (6.000 lei)	665	163	6.000
12	Sume rambursate din contul de disponibil din fonduri externe nerambursabile (8.000 lei) și din contul de finanțare bugetară (5.000 lei) reprezentând împrumuturi interne și externe contractate de către serviciile publice de subordonare locală și garantate de autoritățile administrației publice locale	163	% 515 7702	**13.000** 8.000 5.000
13	Rambursare de împrumuturi interne și externe în valută contractate de către serviciile publice de subordonare locală și garantate de autoritățile administrației publice locale (2.500 lei), cu diferențe favorabile de curs valutar (1.000 lei)	163	% 5124 765	**3.500** 2.500 1.000
14	Diferențe de curs valutar favorabile (12.000 lei) rezultate din reevaluarea, la sfârșitul perioadei, a împrumuturilor interne și externe în valută contractate de către serviciile publice de subordonare locală și garantate de autoritățile administrației publice locale	163	765	12.000

Ca şi ministerele şi alte autorităţi publice centrale, unităţile administrativ-teritoriale ţin evidenţa împrumuturilor interne şi externe contractate de acestea şi garantate de stat pe termen mediu şi lung, potrivit acordurilor de împrumut încheiate cu organisme sau instituţii de credit, tot cu ajutorul contului **165 „Împrumuturi interne şi externe garantate de stat"**. Înregistrarea operaţiunilor în acest cont se face în lei şi în valută, după caz, la cursul de schimb valutar de la data operaţiunii.

Este un cont de pasiv. În creditul acestuia se înregistrează valoarea tragerilor din împrumuturi interne şi externe contractate de unităţile administrativ-teritoriale şi garantate de stat, iar în debit se reflectă împrumuturile interne şi externe contractate de unităţile administrativ-teritoriale şi garantate de stat rambursate potrivit scadenţelor din acordurile de împrumut. Soldul *creditor* al contului reprezintă împrumuturi interne şi externe contractate de unităţile administrativ-teritoriale şi garantate de stat, nerambursate.

Contul analizat se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: *1651 „Împrumuturi interne şi externe garantate de stat cu termen de rambursare în exerciţiul curent"* şi *1652 „Împrumuturi interne şi externe garantate de stat cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare"*. Contabilitatea analitică a contului se ţine pe împrumuturi interne şi externe pe termen mediu şi lung, pe fiecare contract de împrumut în parte.

În registrul-jurnal nr. *15* se prezintă funcţiunea acestui cont, precum şi alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 15

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Intrarea sumei de 7.000 lei în contul special de disponibil al instituţiei publice, reprezentând împrumuturi interne şi externe contractate de unităţile administrativ-teritoriale şi garantate de stat, şi plata furnizorilor interni sau externi pentru materialele consumabile achiziţionate	514 302 401	165 401 514	7.000 7.000 7.000
2	Sumă achitată din contul de împrumut, sub formă de avans, furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de lucrări sau pentru prestări de servicii (4.000 lei)	409	165	4.000

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
3	Avansuri în lei şi în valută acordate furnizorilor de active fixe corporale/necorporale din împrumuturi interne şi externe contractate de unităţile administrativ-teritoriale şi garantate de stat în sumă de 30.000 lei, respectiv 11.000 lei	%	165	**41.000**
		232		30.000
		234		11.000
4	Plăţi în lei şi în valută, dispuse sub formă de trageri din împrumuturi interne şi externe contractate de unităţile administrativ-teritoriale şi garantate de stat, achitate furnizorilor de active circulante (9.000 lei) şi celor de active fixe (45.000 lei)	%	165	**54.000**
		401		9.000
		404		45.000
5	Sume intrate în contul de disponibil (20.000 lei) reprezentând împrumuturi interne şi externe contractate de către unităţile administrativ-teritoriale şi garantate de stat, achiziţionare de birotică (20.000 lei), plata furnizorului din contul de disponibil şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile (1.000 lei)	514	165	20.000
		214	404	20.000
		404	%	**20.000**
			514	19.000
			765	1.000
6	Piese de schimb (4.500 lei) cumpărate de unităţile administrativ-teritoriale, plata furnizorului din contul de disponibil şi înregistrarea diferenţelor de curs valutar nefavorabile (500 lei)	3024	401	4.500
		%	514	**5.000**
		401		4.500
		665		500
7	Reevaluarea, la sfârşitul perioadei, a soldului contului de disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de către unităţile administrativ-teritoriale şi garantate de stat şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile (1.000 lei) sau nefavorabile (500 lei), după caz	514	765	1.000
		665	514	500
8	Calculatoare cumpărate de unităţile administrativ-teritoriale (25.000 lei), plata furnizorului din contul care ţine evidenţa împrumuturilor interne şi externe contractate de acestea şi garantate de stat şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar favorabile (2.000 lei)	214	404	25.000
		404	%	**25.000**
			165	24.000
			765	1.000
9	Materiale auxiliare achiziţionate de unităţile administrativ-teritoriale (11.000 lei), plata furnizorului din contul care ţine evidenţa împrumuturilor interne şi externe contractate de acestea şi garantate de stat şi evidenţierea diferenţelor de curs valutar nefavorabile (1.000 lei)	3021	401	11.000
		%	165	**12.000**
		401		11.000
		665		1.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
10	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate, la sfârșitul perioadei, din reevaluarea împrumuturilor interne și externe în valută contractate de unitățile administrativ-teritoriale și garantate de stat (3.000 lei)	665	165	3.000
11	Rate scadente, achitate din contul de finanțare bugetară (9.000 lei), pentru rambursarea împrumuturilor interne și externe contractate de unitățile administrativ-teritoriale și garantate de stat	165	7702	9.000
12	Rambursare de împrumuturi interne și externe în valută contractate de unitățile administrativ-teritoriale și garantate de stat (3.500 lei), cu diferențe favorabile de curs valutar (1.500 lei)	165	% 5124 765	**6.000** 3.500 1.500
13	Diferențe de curs valutar favorabile (7.000 lei) rezultate din reevaluarea, la sfârșitul perioadei, a împrumuturilor interne și externe în valută contractate de unitățile administrativ-teritoriale și garantate de stat	165	765	7.000
14	Rate scadente, achitate de către instituțiile publice finanțate integral din venituri proprii, pentru rambursarea împrumuturilor interne și externe contractate de unitățile administrativ-teritoriale și garantate de stat (5.000 lei)	165	560	5.000

4.4.3.4. Contabilitatea altor împrumuturi și datorii asimilate

Ministerele și alte autorități publice centrale țin evidența altor împrumuturi și datorii asimilate pe termen mediu și lung cu ajutorul contului **167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"**. Este un cont de pasiv. În creditul contului se înregistrează sumele încasate ca alte împrumuturi și datorii asimilate, iar în debit se reflectă sumele rambursate. Soldul *creditor* al contului reprezintă alte împrumuturi și datorii asimilate nerestituite.

Contul analizat se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: *1671 „Alte împrumuturi și datorii asimilate cu termen de rambursare în exercițiul curent"* și *1672 „Alte împrumuturi și datorii asimilate cu termen de rambursare în exercițiile viitoare"*. Contabilitatea analitică se ține pe feluri de împrumuturi și datorii asimilate.

În registrul-jurnal nr. *16* se prezintă funcțiunea acestui cont, precum și alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 16

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Construcții (60.000 lei), instalații tehnice (20.000 lei) și alte active fixe corporale (15.000 lei) achiziționate în regim de leasing financiar potrivit prevederilor contractuale	% 212 213 214	167	**95.000** 60.000 20.000 15.000
2	Avansuri în lei și în valută acordate furnizorilor de active fixe corporale/necorporale din contul de împrumut (50.000 lei, respectiv 25.000 lei)	% 232 234	167	**75.000** 50.000 25.000
3	Sume încasate în contul de disponibil la bancă (2.000 lei), precum și în contul de disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii (4.000 lei) ca alte împrumuturi și datorii asimilate	% 512 560	167	**6.000** 2.000 4.000
4	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate, la sfârșitul perioadei, din reevaluarea altor împrumuturi și datorii asimilate în valută (15.000 lei)	665	167	15.000
5	Obligația de plată a ratelor de leasing financiar (12.000 lei) stabilită pe baza facturilor emise de locator	167	404	12.000
6	Alte împrumuturi și datorii asimilate rambursate din contul de disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii (1.000 lei)	167	560	1.000
7	Rambursarea altor împrumuturi și datorii asimilate (2.000 lei) și diferențe de curs valutar favorabile constatate la momentul restituirii acestora (200)	167	% 560 765	**2.200** 2.000 200
8	Diferențe de curs valutar favorabile (700 lei) rezultate din reevaluarea, la sfârșitul perioadei, a altor împrumuturi și datorii asimilate	167	765	700
9	Rate scadente, achitate de către instituțiile publice finanțate integral de la buget, pentru rambursarea altor împrumuturi și datorii asimilate (500 lei)	167	770	500

4.4.3.5. Contabilitatea dobânzilor aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate

Datoriile care privesc emisiunea de obligațiuni, împrumuturile interne și externe contractate și garantate de stat și de către autoritățile administrației publice locale, precum și alte împrumuturi și datorii asimilate sunt purtătoare de dobânzi. Evidența dobânzilor datorate de instituția publică pentru elemen-

tele menționate se ține cu ajutorul contului **168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"**. Este un cont de pasiv. În creditul contului se înregistrează valoarea dobânzilor datorate, iar în debit se reflectă suma dobânzilor plătite. Soldul *creditor* reprezintă dobânzile datorate și neplătite.

Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: *1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni"; 1682 „Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale"; 1683 „Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale"; 1684 „Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de stat"; 1685 „Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe garantate de stat"; 1687 „Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate"*. Contabilitatea analitică se ține pe feluri de împrumuturi.

În registrul-jurnal nr. *17* se prezintă funcțiunea acestui cont, precum și alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 17

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Dobânzi datorate de către instituția publică (10.000 lei), aferente exercițiilor viitoare, pentru alte împrumuturi și datorii asimilate	471	1687	10.000
2	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate, la sfârșitul perioadei, din reevaluarea soldului contului de dobânzi aferente împrumuturilor în valută (5.000 lei)	665	168	5.000
3	Dobânzi datorate pentru împrumuturi și datorii asimilate aferente perioadei de raportare (20.000 lei)	666	% 1681 1682 1683 1684 1685 1687	**20.000** 10.000 2.500 1.500 1.300 1.700 3.000
4	Plăți de dobânzi corespunzătoare împrumuturilor și datoriilor asimilate (7.000 lei)	168	% 516 517 512 560 770	**17.000** 2.000 3.000 4.000 3.500 4.500

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
5	Valoarea dobânzilor datorate și facturate potrivit prevederilor contractuale, în cazul leasingului financiar, în sumă de (1.000 lei)	168	404	1.000
6	Diferențe de curs valutar favorabile rezultate, la sfârșitul perioadei, din reevaluarea datoriilor în valută reprezentând dobânzi (500 lei)	168	765	1.000
7	Achitarea dobânzilor (10.000 lei) și diferențe de curs valutar favorabile în momentul plății acestora (200 lei)	168	% 5124 765	**10.200** 10.000 200

Instituțiile publice desfășoară diverse servicii publice și activități economice. Efectuarea acestora este condiționată de existența activelor[1]. În cadrul activelor instituțiilor publice se cuprind activele fixe și activele circulante. Planul de conturi și normele metodologice de utilizare a acestuia reprezintă o condiție indispensabilă pentru organizarea contabilității activelor folosite de către instituțiile publice.

Activele destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea instituției publice sunt cunoscute sub denumirea de active fixe. Acestea nu se consumă la prima utilizare, rămânând o perioadă mai mare de un an la dispoziția unităților patrimoniale de această natură. Contabilitatea activelor fixe se ține pe următoarele categorii: active fixe necorporale, active fixe corporale, active fixe în curs și avansuri pentru active fixe, precum și active financiare.

Bunurile și valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea instituțiilor publice sunt contabilizate cu ajutorul conturilor din clasa 2 „CONTURI DE ACTIVE FIXE". Această clasă vizează 6 grupe de conturi (20 „ACTIVE FIXE NECORPORALE", 21 „ACTIVE FIXE CORPORALE", 23 „ACTIVE FIXE ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU ACTIVE FIXE", 26 „ACTIVE FINANCIARE", 28 „AMORTIZĂRI PRIVIND ACTIVELE FIXE", 29 „AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A ACTIVELOR FIXE").

5.1. Contabilitatea activelor fixe necorporale

Un activ necorporal este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material (fără substanță fizică), care este deținut de instituțiile publice în vede-

[1] Daniela Neonila Mardiros, Activele persoanelor juridice și obiectivele contabilității acestora, în „Lucrări științifice", Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 43, seria Agricultură, 2000.

CAPITOLUL 5

CONTABILITATEA ACTIVELOR FIXE

Instituțiile publice desfășoară diverse servicii publice și unele activități economice. Efectuarea acestora este condiționată de existența activelor[1]. În cadrul activelor instituțiilor publice se cuprind *activele fixe* și *activele circulante*. Planul de conturi și normele metodologice de utilizare a acestuia reprezintă o condiție indispensabilă pentru organizarea contabilității activelor folosite de către instituțiile publice.

Activele destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea instituției publice sunt cunoscute sub denumirea de **active fixe**. Acestea nu se consumă la prima utilizare, rămânând o perioadă mai mare de un an la dispoziția unităților patrimoniale de această natură. Contabilitatea activelor fixe se ține pe următoarele categorii: active fixe necorporale, active fixe corporale, active fixe în curs și avansuri pentru active fixe, precum și active financiare.

Bunurile și valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea instituției publice sunt contabilizate cu ajutorul conturilor din clasa **2 „CONTURI DE ACTIVE FIXE"**. Această clasă vizează *6* grupe de conturi *(20 „ACTIVE FIXE NECORPORALE"; 21 „ACTIVE FIXE CORPORALE"; 23„ACTIVE FIXE ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU ACTIVE FIXE"; 26 „ACTIVE FINANCIARE"; 28 „AMORTIZĂRI PRIVIND ACTIVELE"; 29 „AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A ACTIVELOR FIXE")*.

5.1. Contabilitatea activelor fixe necorporale

Un **activ necorporal** este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material (fără substanță fizică), care este deținut de instituțiile publice în vede-

[1]Daniela-Neonila Mardiros, Activele persoanelor juridice și obiectivele contabilității stocurilor, în „Lucrări științifice", Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 43, seria Agricultură, 2000.

rea furnizării de servicii ori de bunuri, pentru a fi închiriat terților sau pentru a fi folosit în scopuri administrative. În cadrul activelor fixe necorporale se cuprind: a) cheltuielile de dezvoltare; b) concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare, cu excepția celor create intern de instituție; c) înregistrări ale reprezentațiilor teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi; d) alte active fixe necorporale; e) avansurile și activele fixe necorporale în curs de execuție.

5.1.1. Momentul înregistrării activelor fixe necorporale și evaluarea acestora

Bunurile de această natură se înregistrează *în momentul transferului dreptului de proprietate,* dacă sunt achiziționate cu titlu oneros. În situația în care activele fixe necorporale sunt construite sau produse de către instituție, ori dacă sunt primite cu titlu gratuit, înregistrarea are loc *în momentul întocmirii documentelor*.

Activele fixe necorporale *se evaluează* la data intrării în instituția publică (evaluare inițială), la ieșirea din gestiune, cu ocazia inventarierii și la încheierea exercițiului financiar. *La data intrării în patrimoniul* instituției publice, activele fixe necorporale se evaluează și se înregistrează în contabilitate la *valoarea de intrare*, denumită *valoare contabilă* (*cost istoric*). Prin *valoare de intrare se înțelege*:

a) costul de achiziție al activelor fixe necorporale procurate cu titlu oneros. Acesta cuprinde: prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care instituția publică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției activelor fixe necorporale respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție;

b) costul de producție al activelor fixe necorporale construite sau produse de entitate. Acesta cuprinde cheltuielile directe aferente producerii unui activ fix necorporal, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestuia;

c) valoarea justă a activelor fixe necorporale primite cu titlu gratuit (donații, sponsorizări). Aceasta reprezintă suma pentru care un activ fix necorporal ar putea fi schimbat de bunăvoie între două părți aflate în cunoştință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv. Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați. Pentru activele fixe necorporale care au valoare de piață, valoarea justă este identică cu valoarea de piață.

Un element necorporal raportat drept cheltuială într-o perioadă nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unui activ necorporal. *Cheltuielile ulterioare* efectuate cu un activ fix necorporal după achiziționarea, finalizarea sau primirea acestuia cu titlu gratuit se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate în scopul *menținerii parametrilor funcționali stabiliți inițial*. Acestea *vor majora costul activului fix necorporal* atunci când respectivele cheltuieli au ca efect *îmbunătățirea performanțelor față de parametrii funcționali stabiliți inițial*[1].

La ieşirea din gestiune a activelor fixe necorporale pe diverse căi (transfer fără plată[2] de la o instituție publică la o altă instituție publică, vânzare[3], scoatere din funcțiune sau pe alte căi), bunurile de acest fel se evaluează şi se înregistrează în contabilitatea instituției publice *la valoarea de intrare*. Scoaterea din funcțiune a activelor fixe necorporale şi a celor aflate în curs de execuție se face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz. La instituțiile publice la care conducătorii îndeplinesc atribuțiile ordonatorilor

[1] ** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

[2] Potrivit prevederilor legale în vigoare, pot fi ***transmise fără plată***, orice fel de active fixe sau circulante de natura stocurilor aflate în stare de funcționare, indiferent de durata de folosință, dacă acestea nu mai sunt necesare instituției publice care le are în administrare, dar care pot fi folosite în continuare de altă instituție publică sau dacă, potrivit reglementărilor în vigoare, instituția nu mai are dreptul să utilizeze bunul respectiv. Instituția care disponibilizează asemenea active va informa în scris alte entități publice pe care le consideră că ar avea nevoie de bunurile disponibilizate. Transmiterea fără plată, de la o instituție publică la o altă instituție publică, se face pe bază de *proces-verbal de predare-preluare*, aprobat de ordonatorul principal de credite al instituției publice care a solicitat să îi fie transmis activul respectiv, precum şi de ordonatorul de credite care îl are în administrare.

[3] Instituțiile publice pot *valorifica* activele fixe necorporale, corporale sau circulante de natura stocurilor şi prin ***schimbarea acestora cu alte active noi, similare***, având cel puțin aceiaşi parametri. În acest caz, bunurile valorificate prin schimb pot reprezenta, după caz, plata sau parte din plata datorată pentru noile active fixe sau circulante de natura stocurilor care se achiziționează conform prevederilor legislației privind achizițiile publice.

terţiari de credite, scoaterea din funcţiune a activelor menţionate se face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz, în funcţie de subordonare.

Activele fixe necorporale aflate în patrimoniul instituţiilor publice se evaluează *cu ocazia inventarierii* la valoarea actuală a fiecărui element, denumită **valoare de inventar**. Aceasta se stabileşte în funcţie de utilitatea activului fix necorporal, starea acestuia şi preţul pieţei, conform normelor emise în acest scop de către Ministerul Finanţelor Publice.

La încheierea exerciţiului financiar, activele fixe necorporale se evaluează şi se reflectă în situaţiile financiare anuale la **valoarea contabilă netă**[1] pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, se compară valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită *valoare de inventar*, cu *valoarea contabilă netă.*

Diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă, pentru fiecare activ fix necorporal, nu se înregistrează în contabilitate; valoarea activelor fixe necorporale se menţine la valoarea lor de intrare. *Diferenţele constatate în minus* între valoarea actuală, stabilită la inventariere (mai mică) şi valoarea contabilă netă (mai mare) se înregistrează în contabilitate pe seama unei **amortizări suplimentare**, în cazul activelor fixe necorporale amortizabile pentru care deprecierea este *ireversibilă*, sau se constituie **ajustări pentru depreciere**, în situaţia activelor fixe necorporale pentru care deprecierea este *reversibilă*. Valoarea acestor active se menţine, de asemenea, la valoarea de intrare. Amortizările suplimentare şi ajustările pentru depreciere se înscriu în activul bilanţului ca elemente substractive (corectează în minus valoarea contabilă a activelor fixe necorporale).

5.1.2. Organizarea contabilităţii activelor fixe necorporale

Evidenţa acestor active se ţine cu ajutorul conturilor din grupa *20 „ACTIVE FIXE NECORPORALE"*. Acestea sunt: 203 „Cheltuieli de dezvoltare", 205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare", 206 „Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive" şi 208 „Alte active fixe necor-

[1]Prin ***valoarea contabilă netă*** se înţelege valoarea de intrare, mai puţin amortizarea şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare cumulate.

porale". În timp ce contabilitatea sintetică a activelor fixe necorporale se ţine pe categorii, cea analitică este organizată pe feluri de active fixe necorporale.

♦ Activele fixe necorporale de natura ***cheltuielilor de dezvoltare*** sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe în scopul realizării de produse sau de servicii noi ori îmbunătăţite substanţial, înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării. Exemple de activităţi de dezvoltare sunt[1]:

a) proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;

b) proiectarea uneltelor şi matriţelor care implică tehnologie nouă;

c) proiectarea, construcţia şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă;

d) proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătăţite.

Cu ajutorul contului **203 „Cheltuieli de dezvoltare"** se ţine evidenţa unor astfel de cheltuieli înregistrate ca active fixe necorporale. Contabilitatea analitică se ţine pe categorii de lucrări sau obiective. Se debitează prin creditul conturilor: *233 „Active fixe necorporale în curs de execuţie"* (cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare în curs de execuţie recepţionate); *404 „Furnizori de active fixe"* (cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare achiziţionate de la terţi); *721 „Venituri din producţia de active fixe necorporale"* (cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare realizate pe cont propriu); *779 „Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit"* (cu valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare primite cu titlu gratuit). Contul analizat se creditează prin debitul conturilor: *205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"* (cu cheltuielile de dezvoltare aferente brevetelor, licenţelor, drepturilor şi activelor similare); *2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"* (cu valoarea amortizării cheltuielilor de dezvoltare scoase din evidenţă); *658 „Alte cheltuieli operaţionale"* (cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare transferate cu titlu gratuit altor instituţii publice); *691 „Cheltuieli extraordinare din operaţii cu active fixe"* (cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare vândute sau scoase din evidenţă). Soldul *debitor* al contu-

---

[1] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/29.12.2005.

lui **203 „Cheltuieli de dezvoltare"** reprezintă valoarea cheltuielilor de dezvoltare existente.

♦ ***Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare*** achiziţionate sau dobândite pe alte căi se înregistrează în contul de active fixe necorporale la costul de achiziţie, valoarea justă sau la costul de producţie, după caz. Se reflectă, ca active fixe necorporale, concesiunile primite atunci când contractul de concesiune stabileşte o *durată* şi o *valoare determinate prin concesiune*. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede *plata unei chirii, şi nu o valoare amortizabilă*, în contabilitatea entităţii care primeşte concesiunea se reflectă cheltuiala reprezentând chiria, fără recunoaşterea unei imobilizări necorporale[1].

Evidenţa activelor fixe necorporale de această natură achiziţionate sau dobândite pe alte căi se ţine cu ajutorul contului **205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"**. Contabilitatea analitică se ţine pe categorii de concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare.

Contul analizat se debitează prin creditul conturilor: *203 „Cheltuieli de dezvoltare"* (cu cheltuielile de dezvoltare aferente concesiunilor, brevetelor, licenţelor, drepturilor şi activelor similare); *233 „Active fixe necorporale în curs de execuţie"* (cu valoarea activelor fixe necorporale în curs recepţionate ca brevete, licenţe, drepturi şi active similare); *404 „Furnizori de active fixe"* (cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare achiziţionate de la terţi); *721 „Venituri din producţia de active fixe necorporale"* (cu valoarea brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi activelor similare realizate pe cont propriu); *779 „Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit"* (cu valoarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare primite cu titlu gratuit").

Valoarea amortizării concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare scăzute din evidenţă, precum şi valoarea neamortizată aferentă activelor de această natură transferate cu titlu gra-

[1] *.* Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

tuit la alte instituții publice, vândute sau scoase din folosință se înregistrează în creditul acestui cont și în debitul conturilor *2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare", 658 „Alte cheltuieli operaționale"* sau *691 „Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe"*, după caz. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, drepturilor și activelor similare existente.

♦ ***Evenimentele cultural-sportive***, cum sunt: reprezentațiile teatrale, programele de radio sau de televiziune, lucrările muzicale, evenimentele sportive, lucrările literare, artistice ori recreative, înregistrările efectuate pe pelicule, pe benzi magnetice sau pe alte suporturi, aflate în patrimoniul instituției publice, și care **nu se supun amortizării**, se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului **206 „Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive"**. În debitul contului se consemnează valoarea înregistrărilor evenimentelor cultural-sportive intrate în patrimoniul instituției, prin creditul contului *100 „Fondul activelor fixe necorporale"*. Concomitent cu această înregistrare (206=100) se evidențiază, ca o cheltuială, la recepția finală a investiției sau în momentul primirii facturii de la furnizorii de active fixe, valoarea de intrare a bunurilor de această natură care nu se supun amortizării, debitându-se contul 6822 „Cheltuieli cu activele fixe necorporale neamortizabile" prin creditul conturilor 233 „Active fixe necorporale în curs de execuție" sau 404 „Furnizori de active fixe", după caz. La sfârșitul perioadei se evidențiază închiderea contului de cheltuieli prin debitarea contului 121 „Rezultatul patrimonial" și creditarea contului 6822 „Cheltuieli cu activele fixe necorporale neamortizabile".

Contul analizat se creditează prin debitul contului *100 „Fondul activelor fixe necorporale"* cu valoarea înregistrărilor evenimentelor cultural- sportive ieșite din patrimoniu potrivit legii. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea înregistrărilor evenimentelor cultural-sportive existente la un moment dat.

♦ În cadrul ***altor active fixe necorporale*** se înregistrează programele informatice create de unitate sau achiziționate de la terți, pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și alte active fixe necorporale. Evidența acestora se organizează cu ajutorul contului **208 „Alte active fixe necorporale"** care se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: 2081 „Programe informatice" și 2082 „Alte active fixe necorporale". Contabilitatea analitică se ține pe

feluri de active fixe necorporale.

Debitul acestui cont, prin creditul conturilor corespunzătoare (*233 „Active fixe necorporale în curs de execuție", 404 „Furnizori de active fixe", 721 „Venituri din producția de active fixe necorporale", 774 „Finanțarea din fonduri externe nerambursabile"* sau *779 „Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit"*, după caz), înregistrează valoarea altor active fixe necorporale recepționate la finalizarea investiției, achiziționate de la terți, realizate pe cont propriu, plătite din fonduri externe nerambursabile de către Agențiile/Autoritățile de Implementare, primite cu titlu gratuit, constatate plus la inventariere etc. În credit se reflectă, prin debitul conturilor corespunzătoare (*2808 „Amortizarea altor active fixe necorporale", 658 „Alte cheltuieli operaționale"* sau *691 „Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe"*, după caz), valoarea amortizării altor active fixe necorporale scăzute din evidență, precum și valoarea neamortizată a altor active fixe necorporale transferate cu titlu gratuit, vândute sau scoase din folosință. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea altor active fixe necorporale existente.

5.2. Contabilitatea activelor fixe necorporale în curs de execuție și a avansurilor acordate pentru active fixe necorporale

Activele fixe necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau la costul de achiziție, după caz, sunt considerate ***active fixe necorporale în curs de execuție***. Se asimilează acestora și ***avansurile acordate pentru active fixe necorporale***.

Evidența activelor fixe necorporale în curs de execuție este organizată cu ajutorul contului **233 „Active fixe necorporale în curs de execuție"**. Contabilitatea analitică se ține pe feluri de active fixe necorporale în curs de execuție grupate pe surse de finanțare.

Valoarea activelor fixe necorporale în curs de execuție achiziționate, realizate pe cont propriu și a celor intrate în patrimoniul instituțiilor publice, plătite din fonduri externe nerambursabile de către Agențiile/Autoritățile de Implementare, se evidențiază în debitul acestui cont și în creditul conturilor corespunzătoare (*404 „Furnizori de active fixe", 721 „Venituri din producția de active fixe necorporale"* sau *774 „Finanțarea din fonduri externe nerambur-*

sabile", după caz). În schimb, valoarea lucrărilor şi proiectelor de dezvoltare şi a altor active fixe necorporale în curs de execuţie recepţionate ca active fixe necorporale amortizabile, transferate cu titlu gratuit, distruse de calamităţi, vândute sau scoase din folosinţă se reflectă în creditul contului menţionat şi în debitul conturilor *203 „Cheltuieli de dezvoltare", 205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare", 208 „Alte active fixe necorporale", 658 „Alte cheltuieli operaţionale", 690 „Cheltuieli cu pierderi din calamităţi"* sau *691 „Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe"*, după caz. Tot în creditul contului 233 „Active fixe necorporale în curs de execuţie", dar prin debitul contului *6822 „Cheltuieli cu activele fixe necorporale neamortizabile"*, se înregistrează, ca o cheltuială, valoare de intrare a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizări recepţionate la finalizarea investiţiei. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea activelor fixe necorporale în curs de execuţie.

Avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale se contabilizează cu ajutorul contului **234 „Avansuri acordate pentru active fixe necorporale"**. Contabilitatea analitică se ţine pe fiecare furnizor de active fixe necorporale.

Avansurile în lei şi în valută acordate furnizorilor de active fixe necorporale din: împrumuturi interne şi externe contractate/garantate de autorităţile administraţiei publice locale; împrumuturi interne şi externe contractate de stat, subîmprumutate beneficiarilor finali; împrumuturi interne şi externe garantate de stat; contul de împrumut; disponibilul aflat în conturi la băncile comerciale; disponibilul din împrumuturi interne şi externe contractate/garantate de stat; fonduri externe nerambursabile; disponibilul din împrumuturi interne şi externe contractate/garantate de autorităţile administraţiei publice locale; împrumuturi pe termen scurt primite se evidenţiază în debitul contului 234 „Avansuri acordate pentru active fixe necorporale" şi în creditul conturilor corespunzătoare (*162 „Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale", 163 „Împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale"; 164 „Împrumuturi interne şi externe contractate de stat"; 165 „Împrumuturi interne şi externe garantate de stat"; 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"; 512 „Conturi la bănci"; 513 „Disponibil din împru-*

muturi interne şi externe contractate de stat", 514 „Disponibil din împrumuturi interne şi externe garantate de stat"; 515 „Disponibil din fonduri externe nerambursabile"; 516 „Disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale", 517 „Disponibil din împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale"; 519 „Împrumuturi pe termen scurt").

Contul 234 „Avansuri acordate pentru active fixe necorporale" se debitează, de asemenea, prin creditul conturilor: *550 „Disponibil din fonduri cu destinaţie specială"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale din fonduri cu destinaţie specială); *551 „Disponibil din alocaţii bugetare cu destinaţie specială"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale din alocaţii bugetare cu destinaţie specială); *558 „Disponibil din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile"* (cu avansurile acordate furnizorilor pentru active fixe necorporale din cofinanţarea de la buget); *560 „Disponibil al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale din venituri proprii); *561 „Disponibil al instituţiilor publice finanţate din venituri proprii şi subvenţii"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale din venituri proprii şi subvenţii); *562 „Disponibil al activităţilor finanţate din venituri proprii"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale din venituri proprii); *770 „Finanţarea de la buget"* (cu avansurile acordate furnizorilor pentru active fixe necorporale din finanţarea bugetară).

Valoarea avansurilor acordate furnizorilor de active fixe necorporale, decontate, se reflectă în creditul contului analizat prin debitul contului *404 „Furnizori de active fixe"*. Soldul *debitor* al contului reprezintă avansurile acordate furnizorilor de active fixe necorporale, nedecontate.

5.3. Deprecierile activelor fixe necorporale şi contabilizarea acestora

Un activ fix necorporal trebuie prezentat în bilanţ la *valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare*. **Ajustările de valoare** cuprind toate corecţiile destinate să ţină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanţului, indiferent dacă acea valoare este sau nu de-

finitivă. Acestea pot fi **ajustări permanente**, denumite şi **amortizări**, şi/sau **ajustări provizorii**, denumite **ajustări pentru depreciere**, în funcţie de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierii activelor fixe necorporale[1].

Ca urmare a utilizării programelor informatice şi a altor active fixe necorporale de către instituţiile publice în activităţile pe care le desfăşoară, acestea îşi pierd treptat din valoare. Pierderea de valoare se include în cheltuielile fiecărui exerciţiu financiar pentru recuperare sub formă de *amortizare*.

Valoarea amortizabilă a unui activ fix necorporal reprezintă valoarea contabilă a activului fix necorporal ce trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viaţă utile. Instituţiile publice *amortizează activele fixe necorporale* utilizând **metoda amortizării lineare**. Aceasta constă în includerea uniformă în cheltuielile instituţiilor publice a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratelor normale de utilizare a activelor fixe necorporale. Se calculează prin aplicarea *cotei de amortizare* asupra *valorii de intrare* a activelor fixe necorporale.

Cota de amortizare pentru aceste active fixe se determină ca raport procentual între *100* şi durata normală de utilizare determinată potrivit reglementărilor legale[2], astfel: 1) cheltuielile de dezvoltare se amortizează într-o perioadă de *cel mult 5 ani,* cu aprobarea ordonatorului de credite; 2) concesiunile, brevetele, mărcile, licenţele şi alte active similare achiziţionate sau dobândite pe alte căi se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către instituţiile publice care le deţin; 3) programele informatice create de instituţiile publice, achiziţionate sau dobândite pe alte căi se amortizează în funcţie de durata probabilă de utilizare, care nu poate depăşi o perioadă de *5* ani, cu aprobarea ordonatorului de credite.

Amortizarea activelor fixe necorporale se calculează începând cu luna următoare dării în folosinţă sau punerii în funcţiune a acestora până la recuperarea integrală a valorii de intrare[3], conform duratelor normale de utilizare. Ea se înregistrează lunar în contul de cheltuieli corespunzător pe baza *„Situaţiei*

---

[1] ** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/ 29.12.2005.

[2] ** Ordonanţa Guvernului României nr. 81/2003 privind reevaluarea şi amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 624/31.08.2003.

[3] În cazul ***nerecuperării integrale***, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe necorporale scoase din funcţiune, *valoarea rămasă neamortizată se include integral în cheltuielile instituţiilor publice la momentul scoaterii acestora din funcţiune.*

privind calculul amortizării pe luna ... anul ...", întocmită de persoana din cadrul compartimentului de contabilitate (financiar-contabil) care conduce evidenţa sintetică şi analitică a activelor fixe.

Pentru înregistrarea în contabilitate a ***amortizării activelor fixe necorporale*** se foloseşte contul **280 „Amortizări privind activele fixe necorporale"**. Contabilitatea amortizării acestor active se ţine distinct pe conturile sintetice de gradul *II (2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare", 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare" şi 2808 „Amortizarea altor active fixe necorporale")*. Contabilitatea analitică a amortizării se ţine pe aceleaşi elemente care constituie evidenţa analitică a conturilor de active fixe necorporale.

Cu valoarea amortizării activelor fixe necorporale se creditează contul analizat prin debitul contului *6811 „Cheltuieli operaţionale privind amortizarea activelor fixe"*. Acest cont se debitează prin creditul conturilor: *203 „Cheltuieli de dezvoltare"* (cu valoarea amortizării cheltuielilor de dezvoltare scăzute din evidenţă); *205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"* (cu valoarea amortizării concesiunilor, brevetelor, licenţelor, drepturilor şi activelor similare scăzute din evidenţă); *208 „Alte active fixe necorporale"* (cu valoarea amortizării altor active fixe necorporale scăzute din evidenţă). Soldul *creditor* al contului reprezintă amortizarea activelor fixe necorporale existente.

La sfârşitul exerciţiului financiar, instituţiile publice pot înregistra, pe seama cheltuielilor, ***ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale şi ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuţie***. În situaţia în care ajustarea devine total sau parţial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură (parţial sau total), atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. Dacă se constată o depreciere suplimentară faţă de cea care a fost reflectată în contabilitate, ajustarea trebuie majorată.

Deprecierea unui *activ fix necorporal* poate să apară în situaţiile[1]: a) încetării sau apropierii încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ;

---

[1] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/29.12.2005.

b) bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat; c) există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminare sau punere în funcțiune; d) performanța sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate; e) modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.

Evidența ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale se ține cu ajutorul unui cont sintetic de gradul *I* **(290 „Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale")** care se dezvoltă în conturi sintetice de gradul *II (2904 „Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare", 2905 „Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"* şi *2908 „Ajustări pentru deprecierea altor active fixe necorporale").* Contabilitatea analitică se ține pe feluri de active fixe necorporale supuse deprecierii.

Ajustările pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție se evidențiază cu ajutorul contului **2931 „Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție"**. Contabilitatea analitică se ține pe feluri de active fixe necorporale în curs de execuție supuse deprecierii.

Conturile care țin evidența ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale şi a ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție se creditează, prin debitul contului *6813 „Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe"*, cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe menționate. Se debitează, prin creditul contului *7813 „Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe"*, cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale şi a activelor fixe necorporale în curs de execuție. Soldul creditor al conturilor care țin evidența ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe menționate reprezintă valoarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe necorporale şi a activelor fixe necorporale în curs de execuție existente la un moment dat.

În registrul-jurnal nr. *18* se prezintă, pe baza unor date convenționale, unele aspecte referitoare la funcțiunea conturilor care evidențiază activele fixe necorporale, precum şi alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 18

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Active fixe necorporale în curs de execuție facturate de furnizori (30.000 lei), recepționarea acestora la finalizarea investiției ca alte active fixe necorporale amortizabile (30.000 lei), valoarea amortizării activelor fixe necorporale (10.000 lei) și închiderea, la sfârșitul perioadei, a contului care ține evidența cheltuielilor operaționale privind amortizările	233 208 6811.71.01.30.2 121	404 233 2808 6811.71.01.30.2	30.000 30.000 10.000 10.000
2	Bunuri de natura activelor fixe necorporale în curs de execuție facturate de furnizori (20.000 lei), recepționate la finalizarea investiției (20.000 lei) ca alte active fixe necorporale neamortizabile care fac parte din domeniul public al statului și repartizarea, la sfârșitul perioadei, a cheltuielilor cu activele fixe neamortizabile (20.000 lei) asupra contului de rezultat patrimonial	233 208 6822 121	404 101 233 6822	20.000 20.000 20.000 20.000
3	Active fixe necorporale în curs de execuție, la sfârșitul perioadei, realizate cu forțe proprii (15.000 lei) sau plătite din fonduri externe nerambursabile de către Agențiile/Autoritățile de Implementare (35.000 lei)	233	% 721 774	<u>50.000</u> 15.000 35.000
4	Bunuri de natura activelor fixe necorporale în curs de execuție transferate cu titlu gratuit altor instituții publice (10.000 lei), distruse de calamități (30.000 lei), vândute (10.000 lei) sau scoase din folosință (15.000 lei)	% 658 690 691	233	<u>65.000</u> 10.000 30.000 25.000
5	Lucrări și proiecte de dezvoltare în curs de execuție recepționate la finalizarea investiției ca active fixe necorporale (1.000 lei), achiziționate de la terți (15.000 lei), efectuate pe cont propriu (10.000 lei) sau primite cu titlul gratuit (2.000 lei)	203	% 233 404 721 779	<u>32.000</u> 5.000 15.000 10.000 2.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
6	Amortizarea lucrărilor și proiectelor de dezvoltare în proporție de 80% în momentul scoaterii din evidență și valoarea neamortizată a activelor fixe necorporale de acest gen transferate cu titlu gratuit altor instituții publice (3.000 lei), vândute terților ori scoase din folosință (3.400 lei)	6811.71.01.30.2	2803	25.600
		%	203	**32.000**
		2803		25.600
		658		3.000
		691		3.400
7	Brevete și mărci comerciale achiziționate de la terți (25.000 lei), realizate pe cont propriu (30.000 lei), amortizarea acestora în valoare de 55.000 lei și scoaterea lor din evidență (55.000 lei)	205	%	**55.000**
			404	25.000
			721	30.000
		6811.71.01.30.2	2805	55.000
		2805	205	55.000
8	Achiziționarea unui program informatic (30.000 lei), amortizarea anuală a acestuia (30.000 lei : 5 ani = 6.000 lei/an) și scoaterea lui din evidență în situația în care este neamortizat integral	208	404	30.000
		6811.71.01.30.2	2808	6.000
		%	208	**30.000**
		2808		6.000
		691		24.000
9	Primirea cu titlu gratuit a unei licențe (50.000 lei), amortizarea acesteia (12.500 lei) și scoaterea din gestiune a activului de acest fel vândut pentru suma de 37.500 lei	205	779	50.000
		6811.71.01.30.2	2805	12.500
		%	205	**50.000**
		2805		12.500
		691		37.500
		461	791	37.500
10	Concesiuni primite prin licitație, în condițiile legii, pe o durată și o valoare determinate prin contractul de concesiune (80.000 lei)	205	404	80.000
11	Amortizarea concesiunii înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită prin contract, în sumă de 80.000 lei	6811.71.01.30.2	2805	80.000
12	Valoarea concesiunilor scăzute din evidență și închiderea contului care înregistrează cheltuielile operaționale privind amortizările	2805	205	80.000
		121	6811.71.01.30.2	80.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
13	Avansuri acordate furnizorului de active fixe necorporale din împrumuturile interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale (10.000 lei), precum și din finanțarea bugetară (20.000 lei), facturarea investițiilor neterminate la sfârșitul perioadei (50.000 lei), decontarea avansurilor acordate (30.000 lei) și plata furnizorului de active fixe necorporale pentru suma de 20.000 lei	234 233 404 404	% 162 770.71.01.30 404 234 770.71.01.30	30.000 10.000 20.000 50.000 30.000 20.000
14	Investiții neterminate la sfârșitul perioadei, aferente activelor fixe necorporale în curs de execuție, facturate de terți (50.000 lei), valoarea de intrare a activelor fixe necorporale care se supun sau nu amortizării recepționate la finalizarea investiției (30.000 lei, respectiv 20.000 lei), înregistrarea, ca o cheltuială, a valorii de intrarea a activelor fixe care nu se supun amortizării la recepția finală a investiției și închiderea contului corespunzător de cheltuieli	233 203 (205,208) 206 6822 121	404 233 100 233 6822	50.000 30.000 20.000 20.000 20.000
15	Inregistrări ale unor evenimente cultural-sportive intrate în patrimoniul instituției publice prin achiziționare, potrivit legii, la prețul de 30.000 lei, valoarea aferentă activelor de acest fel ieșite din patrimoniu (10.000 lei) și închiderea contului care evidențiază valoarea de intrare a acestor active fixe necorporale	206 6822 100 121	100 404 206 6822	30.000 30.000 10.000 30.000
16	Ajustări constituite pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (10.000 lei), brevetelor (5.000 lei), altor active fixe necorporale (2.000 lei) și pentru activele fixe necorporale în curs de execuție (4.000 lei), precum și închiderea contului corespunzător de cheltuieli	6813 121	% 2904 2905 2908 2931 6813	21.000 10.000 5.000 2.000 4.000 21.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
17	Majorarea ajustărilor pentru deprecierea brevetelor (2.000 lei), diminuarea ajustărilor constituite pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (1.000 lei), anularea ajustărilor existente pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție (4.000 lei) și închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli și de venituri	6813 2904 2931 121 7813	2905 7813 7813 6813 121	2.000 1.000 4.000 2.000 5.000

5.4. Contabilitatea activelor fixe corporale

Sunt considerate *active fixe corporale* obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: a) au valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului; b) o durată normală de utilizare mai mare de un an. Activele fixe corporale cuprind terenurile, mijloacele fixe (construcțiile, instalațiile tehnice, mijloacele de transport etc.), avansurile și activele fixe corporale în curs de execuție.

5.4.1. Momentul înregistrării activelor fixe corporale și evaluarea acestora

Activele fixe corporale se înregistrează *la momentul transferului dreptului de proprietate,* dacă sunt achiziționate cu titlu oneros. În situația în care acestea sunt construite sau produse de către instituție ori dacă sunt primite cu titlu gratuit, înregistrarea are loc *în momentul întocmirii documentelor.*

Activele fixe corporale *se evaluează* la data intrării în instituția publică (evaluare inițială), la ieșirea din gestiune, cu ocazia inventarierii și la încheierea exercițiului financiar. *La data intrării în patrimoniul* instituției publice, activele fixe corporale se evaluează și se înregistrează în contabilitate la **valoarea de intrare**, denumită *valoare contabilă* (*cost istoric*). Prin *valoare de intrare se înțelege*:

a) costul de achiziție - pentru mijloacele fixe achiziționate cu titlu oneros. Acesta cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fis-

cale), cheltuielile de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuibi-le direct achiziţiei mijloacelor fixe respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziţie;

b) costul de producţie - pentru mijloacele fixe produse în entitate. Acesta cuprinde cheltuielile directe aferente producerii unui mijloc fix, şi anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestuia. Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanţarea achiziţiei, construcţiei sau producţiei de active cu ciclu lung de fabricaţie[1] poate fi inclusă în costurile de producţie, în măsura în care aceasta este legată de perioada de producţie. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor, aceasta trebuie prezentată în notele explicative[2];

c) valoarea justă - pentru mijloacele fixe primite ca donaţii, sponsorizări sau cu titlu gratuit. Valoarea justă se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizaţi. Pentru activele fixe corporale care au valoare de piaţă, valoarea justă este identică cu valoarea de piaţă.

Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ fix corporal după achiziţionarea, finalizarea acestuia sau după primirea cu titlu gratuit, care au drept scop *menţinerea parametrilor funcţionali stabiliţi iniţial*, se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate (reparaţii curente). Investiţiile efectuate la activele fixe corporale, sub forma cheltuielilor ulterioare, **majorează costul acestora** atunci când au ca efect *îmbunătăţirea performanţelor faţă de parametrii funcţionali stabiliţi iniţial* ai activelor fixe corporale[3] (modernizări) sau *mărirea duratei de viaţă utilă* (reparaţii capitale) şi conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, suplimentare faţă de cele estimate iniţial. Obţinerea de beneficii economice viitoare se poate realiza fie direct prin creşterea veniturilor, sporirea potenţialului de servicii furnizate, fie indirect prin reducerea

---

[1]Prin ***activ cu ciclu lung de fabricaţie*** se înţelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanţială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sau pentru vânzare.

[2] * * Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

[3] Investiţiile efectuate la ***construcţii*** trebuie să asigure protecţia valorilor umane şi materiale şi îmbunătăţirea gradului de confort şi ambient sau reabilitarea şi modernizarea termică a acestora.

cheltuielilor de întreţinere şi funcţionare[1].

La expirarea contractului de închiriere, valoarea investiţiilor efectuate la activele fixe luate cu acest titlu se scade din contabilitatea instituţiei publice care le-a efectuat şi se înregistrează în contabilitatea instituţiei care le are în patrimoniu sau în cea a agentului economic. Operaţiunea se efectuează în vederea majorării corespunzătoare a valorii de intrare a activelor fixe respective, potrivit contractelor încheiate.

Activele fixe corporale pot ieşi din patrimoniul instituţiei publice pe diverse căi, precum: transfer fără plată de la o instituţie publică la o altă entitate publică, vânzare, scoatere din folosinţă sau pe alte căi. La data *ieşirii* din instituţie, activele fixe corporale se evaluează şi se scad din gestiune *la valoarea de intrare*. Scoaterea din funcţiune a activelor fixe corporale şi a celor aflate în curs de execuţie se face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz. La instituţiile publice la care conducătorii îndeplinesc atribuţiile ordonatorilor terţiari de credite, scoaterea din funcţiune a activelor menţionate se face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz, în funcţie de subordonare.

Evaluarea activelor fixe corporale *cu ocazia inventarierii* se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită **valoare de inventar**. Aceasta se stabileşte în funcţie de utilitatea activului fix corporal, starea acestuia şi preţul pieţei, conform normelor emise în acest scop de către Ministerul Finanţelor Publice.

La încheierea exerciţiului financiar, activele fixe corporale se evaluează şi se reflectă în situaţiile financiare anuale la **valoarea contabilă netă** pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, se compară valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită *valoare de inventar*, cu *valoarea contabilă netă*.

Diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă, pentru fiecare activ fix corporal, nu se înregistrează în contabilitate; valoarea activelor fixe corporale se menţine la valoarea lor de intrare. În schimb, *diferenţele constatate în minus* între valoarea actuală, stabilită la inventariere (mai mică) şi valoarea contabilă netă (mai mare) se înregistrează în contabilitate pe seama unei **amortizări suplimentare**, în cazul activelor fixe corpo-

[1] * * * Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

rale amortizabile pentru care deprecierea este *ireversibilă*, sau se constituie **ajustări pentru depreciere**, în situația activelor fixe corporale pentru care deprecierea este *reversibilă*. Valoarea acestor active se menține, de asemenea, la valoarea de intrare. Amortizările suplimentare și ajustările pentru depreciere se înscriu în activul bilanțului ca elemente substractive (corectează în minus valoarea contabilă a activelor fixe corporale).

5.4.2. Organizarea contabilității activelor fixe corporale

Contabilitatea sintetică a activelor fixe corporale este organizată pe categorii de active fixe corporale. Pentru urmărirea mișcărilor care intervin în componența activelor fixe corporale este necesară și o ținere a contabilității analitice a acestora pe fiecare *obiect de evidență*. Prin acesta se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcție distinctă. Evidența permanentă a existenței și mișcării unor astfel de active fixe ale instituției publice, controlul gestionării activelor fixe corporale, calculul amortizării în vederea includerii acesteia în cheltuielile exercițiului financiar, precum și reliefarea ajustărilor pentru deprecierea reversibilă a acestora reprezintă elemente pe care trebuie să le asigure contabilitatea activelor fixe corporale.

Evidența existenței și mișcării activelor fixe corporale se ține cu ajutorul conturilor din grupa *21 „ACTIVE FIXE CORPORALE"*. Aceste conturi funcționează după regula conturilor de activ. În *debitul* lor se înregistrează intrările de active fixe corporale, iar în *credit* se reflectă scoaterea din evidență a activelor fixe de acest gen. Soldul *debitor* reprezintă valoarea activelor fixe corporale existente în patrimoniul instituției publice.

♦ ***Terenurile*** sunt active fixe corporale aflate în proprietatea unei persoane juridice care servesc nemijlocit pentru producția plantelor agricole și pentru desfășurarea altor activități ale entității. La acestea se adaugă terenurile pe care se află sediile unităților, suprafețele de terenuri acoperite de ape etc. Contabilitatea terenurilor[1] se ține separat pentru *terenuri* și *amenajări la terenuri*. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții și altele. Amenajările la terenuri cuprind lucrări cum ar fi: racor-

[1]Daniela-Neonila Mardiros, Organizarea contabilității terenurilor la persoanele juridice, în „Lucrări științifice", Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 42 (supliment), seria Agricultură, 1999.

darea la sistemul de alimentare cu energie electrică, lucrările de acces, împrejmuirile şi altele asemenea.

Evidenţa existenţei şi mişcării terenurilor care alcătuiesc domeniul public şi privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale, aflate în administrarea instituţiei publice, date cu chirie sau în folosinţă gratuită se realizează cu ajutorul contului sintetic **211 „Terenuri”** care se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul *II (2111 „Terenuri”* şi *2112 „Amenajări la terenuri”).* Contabilitatea analitică se ţine pe categorii de terenuri, respectiv pe feluri de amenajări la terenuri, separat pentru cele din domeniul public de cele din domeniul privat.

Deoarece nu suferă, de regulă, deprecieri ireversibile, *terenurile nu sunt supuse amortizării*. În schimb, amenajările la terenuri se amortizează pe o durată de *10* ani.

Înregistrările care au loc în contabilitate în legătură cu terenurile şi cu amenajările la terenuri diferă după cum activele de acest fel se supun sau nu amortizării. Pentru ***amenajările la terenuri*** achiziţionate, primite prin donaţie, transfer cu titlu gratuit între instituţii sau constatate plus la inventariere, înregistrarea în contabilitate se face prin debitarea contului **2112 „Amenajări la terenuri”** şi creditarea conturilor *404 „Furnizori de active fixe”* şi *779 „Venituri din bunuri şi servicii primite cu titlu gratuit”*. Creşterea de valoare rezultată din reevaluarea amenajărilor la terenuri se evidenţiază, de asemenea, în debitul contului 2112 „Amenajări la terenuri” şi în creditul contului *105 „Rezerve din reevaluare”*.

Valoarea rămasă neamortizată a amenajărilor la terenuri primite de instituţia superioară de la instituţiile subordonate (în contabilitatea instituţiei superioare) sau cea aferentă bunurilor de acest gen primite de instituţiile subordonate de la instituţia superioară (în contabilitatea instituţiei subordonate) se evidenţiază în debitul contului 2112 „Amenajări la terenuri” şi în creditul contului *481 „Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate”*. Corespondenţă contabilă intervine, de asemenea, între debitul contului 2112 „Amenajări la terenuri” şi creditul contului *482 „Decontări între instituţii subordonate”* pentru a înregistra valoarea rămasă neamortizată a amenajărilor la terenuri primite de la instituţiile subordonate aceluiaşi ordonator principal sau secundar de credite (în contabilitatea instituţiei care primeşte).

Amenajările la terenuri pot fi efectuate nu numai de către terţi, ci şi cu

forțele proprii ale instituției publice. Executarea în regie, de exemplu, a unei împrejmuiri implică achiziționarea și utilizarea unor materiale consumabile, evidențierea salariilor datorate de unitate personalului pentru munca prestată, înregistrarea obligațiilor persoanei juridice privind contribuția la asigurările sociale de stat, la bugetul asigurărilor pentru șomaj, la asigurările sociale de sănătate, pentru accidente de muncă și boli profesionale, pentru concedii și indemnizații și cea la fondul de garantare a creanțelor salariale, efectuarea altor cheltuieli, precum și contabilizarea amenajărilor la terenuri terminate și recepționate la finalizarea investiției sau a activelor fixe corporale aflate în curs de execuție, după caz.

Cu costul de producție al amenajărilor la terenuri se debitează contul 2112 „Amenajări la terenuri" prin creditul contului *722 „Venituri din producția de active fixe corporale"*. În cazul în care amenajarea la terenuri nu se termină în anul curent, valoarea lucrărilor neterminate efectuate în regie proprie reprezintă active fixe corporale în curs de execuție și se evidențiază în debitul contului 231 „Active fixe corporale în curs de execuție" și în creditul contului *722 „Venituri din producția de active fixe corporale"*. Cheltuielile care se efectuează în anul următor pentru terminarea investițiilor în curs de execuție se contabilizează tot cu ajutorul unor conturi din clasa **6 „CONTURI DE CHELTUIELI"**, iar valoarea activelor fixe corporale în curs de execuție recepționate la finalizarea investiției ca amenajări la terenuri se înregistrează în debitul contului 2112 „Amenajări la terenuri" și în creditul contului care ține evidența activelor fixe corporale în curs de execuție.

Înregistrările care au loc în contabilitate cu ocazia scoaterii din evidență a amenajărilor la terenuri nu sunt identice cu cele care reflectă ieșirea din patrimoniul instituției publice a terenurilor și a altor active fixe corporale care nu se supun amortizării. Identice sunt doar căile prin care terenurile și amenajările la terenuri pot ieși din activul patrimonial, indiferent dacă aceste active fixe corporale se supun sau nu amortizării.

Și amenajările la terenuri care fac obiectul scoaterii din evidență pot fi total sau parțial amortizate. În funcție de aceste două situații diferă și înregistrările care au loc în contabilitate. Valoarea amortizării amenajărilor la terenuri scoase din evidență se înregistrează în debitul contului *2811 „Amortizarea amenajărilor la terenuri"* și în creditul contului 2112 „Amenajări la terenuri".

Cu valoarea neamortizată a amenajărilor la terenuri transferate cu titlu

gratuit altor instituţii publice se debitează contul *658 „Alte cheltuieli operaţionale”* prin creditul contului 2112 „Amenajări la terenuri”. Pentru valoarea neamortizată a amenajărilor la terenuri distruse de calamităţi, vândute sau scoa-se din folosinţă, corespondenţa se stabileşte între creditul ultimului cont (2112 „Amenajări la terenuri”) şi debitul conturilor *690 „Cheltuieli cu pierderi din calamităţi”* sau *691 „Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe”*, după caz.

În registrul-jurnal nr. *19* se prezintă unele corespondenţe contabile ale contului 2112 „Amenajări la terenuri”, precum şi alte înregistrări contabile.

REGISTRUL-JURNAL NR. 19

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Amenajări la terenuri achiziţionate la preţul de 20.000 lei, creştere de valoare rezultată din reevaluarea acestora (2.000 lei) şi active de această natură primite cu titlu gratuit (15.000 lei)	2112	% 404 105 779	**37.000** 20.000 2.000 15.000
2	Valoarea rămasă neamortizată a amenajărilor la terenuri primite de instituţia superioară de la instituţiile subordonate (15.000 lei), de către o instituţie subordonată de la alte instituţii subordonate aceluiaşi ordonator principal sau secundar de credite (25.000 lei) şi cea a amenajărilor la terenuri intrate în patrimoniul instituţiei publice plătită din fonduri externe nerambursabile de către Agenţiile/Autorităţile de Implementare (80.000 lei)	2112	% 481 482 774	**120.000** 15.000 25.000 80.000
3	Alte materiale consumabile încorporate într-o amenajare de terenuri (16.373 lei), salariile datorate personalului pentru munca prestată (50.000 lei), contribuţiile la asigurările sociale de stat (50.000 lei x x 19,5% = 9.750 lei), la bugetul asigurărilor pentru şomaj (50.000 lei x 2% = = 1.000 lei), la asigurările sociale de sănătate (50.000 lei x 6% = 3.000 lei), pentru accidente de muncă şi boli profesionale (50.000 lei x 0,653% = 327 lei), pentru concedii şi indemnizaţii (50.000 lei x 0,85% = = 425 lei) şi cea la fondul de garantare a creanţelor salariale (50.000 lei x 0,25% = = 125 lei), amortizarea mijloacelor de transport utilizate (12.000 lei) şi recepţionarea unui drum de acces realizat pe cont propriu la costul de producţie (93.000 lei)	6028.20.30.30 641.10.01 6451.10.03.01 6452.10.03.02 6453.10.03.03 6454.10.03.04 6455.10.03.06 6456.10.03.07 6811.71.01.02 2112	3028 421 4311 4371 4313 4315 4317 4373 281 722	16.373 50.000 9.750 1.000 3.000 327 425 125 12.000 93.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
4	Închiderea conturilor care evidențiază cheltuielile efectuate pentru realizarea amenajărilor la terenuri pe cont propriu, la sfârșitul perioadei, cu soldul debitor al acestora de 93.000 lei	121	% 6028.20.30.30 641.10.01 6451.10.03.01 6452.10.03.02 6453.10.03.03 6454.10.03.04 6455.10.03.06 6456.10.03.07 6811.71.01.02	**93.000** 16.373 50.000 9.750 1.000 3.000 327 425 125 12.000
5	Pierderi din calamități constatate la amenajările la terenuri (60.000 lei)	690	2112	60.000
6	Valoarea neamortizată a amenajărilor la terenuri transferate instituțiilor subordonate de către instituția superioară (30.000 lei) sau între instituțiile subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite (10.000 lei)	% 481 482	2112	**40.000** 30.000 10.000
7	Descreștere de valoare rezultată din reevaluarea amenajărilor la terenuri (17.000 lei)	105	2112	17.000
8	Valoarea neamortizată a amenajărilor la terenuri transferate cu titlu gratuit (2.000 lei) și cea aferentă activelor de această natură vândute sau scoase din folosință (13.000 lei)	% 658 691	2112	**15.000** 2.000 13.000

Față de varianta evidențierii intrării în patrimoniu prin cumpărare a amenajărilor la terenuri care *se supun amortizării*, procurarea cu titlu oneros a **terenurilor care nu se amortizează** prezintă particularități. Se evidențiază prin debitarea contului **2111 „Terenuri"** și creditarea conturilor *101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"*, *102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului"*, *103 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale"* sau *104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale"*, după caz. Concomitent cu această înregistrare (2111 = % 101, 102, 103, 104) se evidențiază ca o cheltuială valoarea terenurilor facturată de furnizorii de active fixe, debitându-se contul 6821 „Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile" prin creditul contului 404 „Furnizori de active fixe". La sfârșitul perioadei se reflectă închiderea contului de cheltuieli prin debitarea contului 121 „Rezultatul patrimonial" și creditarea contului 6821 „Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile".

Prezintă particularități și înregistrarea în contabilitate a terenurilor primite prin donație, transfer cu titlu gratuit între instituții sau constatate plus la inventariere față de evidențierea intrării în patrimoniu a amenajărilor de terenuri care se amortizează. Pentru astfel de active fixe corporale intrate *în patrimoniu* pe aceste căi, contul 2111 „Terenuri” se debitează, de asemenea, prin creditul conturilor *101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului”*, *102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului”*, *103 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale”* sau *104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale”*, după caz.

Căile de intrare în patrimoniul instituției publice a terenurilor au în vedere și alte modalități. Acestea îmbracă următoarele forme: creștere de valoare rezultată din reevaluare, primire de terenuri de către instituția superioară de la instituțiile subordonate sau de către acestea din urmă de la instituția superioară și terenuri primite de la alte entități subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite.

În funcție de aceste modalități de intrare în patrimoniu a terenurilor, diferă și înregistrările care au loc în contabilitate. Corespondențele contabile pentru evidențierea intrării în patrimoniu a terenurilor prin aceste căi se stabilesc între debitul contului 2111 „Terenuri” și creditul conturilor *105 „Rezerve din reevaluare”*, *481 „Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate”* sau *482 „Decontări între instituții subordonate”*, după cum este vorba de terenuri reevaluate, transferate între instituții sau redistribuite între unitățile subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite.

În registrul-jurnal nr. *20* sunt prezentate corespondențele contabile pentru evidențierea mișcării terenurilor, precum și alte înregistrări contabile.

REGISTRUL-JURNAL NR. 20

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Terenuri care alcătuiesc domeniul public și privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale intrate în patrimoniul instituției prin achiziționare de la terți (80.000 lei) și active de această natură facturate de către furnizorii de active fixe (80.000 lei)	2111 6821	101 (102,103,104) 404	80.000 80.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
2	Plata furnizorului de active fixe corporale din finanțarea bugetară și închiderea contului folosit pentru înregistrarea valorii de intrare a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării	404 121	770.71.01.30 6821	80.000 80.000
3	Creștere de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor (1.000 lei), terenuri primite de instituția superioară de la instituțiile subordonate (8.000 lei) sau cele primite de la instituțiile subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite (3.000 lei)	2111	% 105 481 482	**12.000** 1.000 8.000 3.000
4	Terenuri primite prin donație (7.000 lei)	2111	101 (102,103,104)	7.000
5	Active fixe corporale de natura terenurilor primite prin transfer cu titlu gratuit de la alte instituții publice (2.000 lei)	2111	101 (102,103,104)	2.000
6	Terenuri constatate plus la inventar (4.000 lei)	2111	101 (102,103,104)	4.000
7	Descreștere de valoare rezultată din reevaluarea terenurilor (500 lei), bunuri de această natură transferate instituțiilor subordonate de către instituția superioară la valoarea de intrare de 3.000 lei sau între instituțiile subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite (6.000 lei)	% 105 481 482	2111	**9.500** 500 3.000 6.000
8	Terenuri care alcătuiesc domeniul privat al statului și al unităților administrativ-teritoriale ieșite din patrimoniu, potrivit legii (20.000 lei, respectiv 10.000 lei)	% 102 104	2111	**30.000** 20.000 10.000

♦ **Construcțiile, instalațiile tehnice, mijloacele de transport, animalele și plantațiile, precum și mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale** reprezintă, de asemenea, elemente componente ale activelor fixe corporale. Nu se consideră mijloace fixe următoarele bunuri:

1) echipamentul de protecție și de lucru, sculele, instrumentele și dispozitivele speciale ce se folosesc la executarea unor produse în ateliere, precum și accesoriile de pat, indiferent de valoarea și durata lor de folosință, îm-

brăcămintea specială etc.;

2) motoarele şi alte subansamble ale mijloacelor fixe achiziţionate în scopul înlocuirii componentelor uzate etc.

Şi astfel de active fixe aparţinând instituţiilor publice pot fi grupate după mai multe criterii, astfel[1]:

a) *din punct de vedere al apartenenţei*, acestea se împart în: *mijloace fixe aflate în gestiunea instituţiei publice care fac parte din patrimoniul propriu al acesteia* şi *mijloace fixe care nu aparţin patrimoniului propriu*, deşi se află în evidenţa unităţii. Mijloacele fixe din cea de-a doua categorie aparţin terţilor şi se găsesc temporar în unitate pentru anumite scopuri;

b) *după particularităţile tehnice de construcţie*, mijloacele fixe se împart în *trei* categorii, şi anume: *construcţii; instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale*. La nivelul persoanei juridice această clasificare serveşte la organizarea contabilităţii (sintetice şi analitice) a mijloacelor fixe şi la calcularea amortizării acestora.

Mijloacele fixe pot fi exprimate atât în unităţi naturale, cât şi valoric. Acestea se deosebesc unele de altele atât de la o categorie de mijloace fixe la alta, cât şi în cadrul fiecărei categorii de active fixe corporale de felul acesta. Chiar în cazul în care anumite mijloace fixe sunt de acelaşi fel şi au aceleaşi denumiri (construcţii, autoturisme etc.), acestea pot diferi între ele din punct de vedere al duratei de utilizare, al valorii etc.

Pentru urmărirea mişcărilor care intervin în componenţa mijloacelor fixe este necesară deci şi o ţinere a contabilităţii analitice a acestora pe fiecare *obiect de evidenţă* din domeniul public sau privat al statului şi al unităţilor administrativ-teritoriale. În cazul **clădirilor**, de exemplu, obiectul de evidenţă îl constituie fiecare clădire, cu toate accesoriile interioare, cu instalaţiile de lumină, apă, gaz, ascensor etc.

Evidenţa existenţei şi mişcării construcţiilor şi a altor mijloace fixe se ţine cu ajutorul conturilor sintetice **212 „Construcţii", 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii"** şi **214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte acti-**

[1] Fl. I. Scorţescu, Organizarea contabilităţii mijloacelor fixe la persoanele juridice, în „Analele ştiinţifice ale Universităţii „Al. I. Cuza" Iaşi (serie nouă)", Ştiinţe economice, tomul XLVII, 2001.

ve fixe corporale". Cel de-al doilea cont sintetic se dezvoltă în *patru* conturi sintetice de gradul *II [2131 „Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)", 2132 „Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare", 2133 „Mijloace de transport"* şi *2134 „Animale şi plantaţii"]*.

Contabilitatea analitică a construcţiilor şi a altor mijloace fixe se organizează cu ajutorul *registrului numerelor de inventar* şi a *fişei mijlocului fix*[1]. Pentru a identifica cu uşurinţă fiecare mijloc fix, se atribuie fiecărui activ de această natură, la intrarea în gestiune, un simbol cifric, denumit *număr de inventar*. Acesta se înscrie atât pe mijlocul fix, cât şi în documentele care se întocmesc în legătură cu activul respectiv.

Numărul de inventar atribuit unui mijloc fix în momentul achiziţionării, primirii cu titlu gratuit etc. rămâne neschimbat pe toată durata cât acesta se găseşte în instituţia publică. La scoaterea din evidenţă a mijloacelor fixe, numerele de inventar rămase libere nu pot fi atribuite, în anul de gestiune respectiv, altor active fixe corporale de această natură.

În *registrul numerelor de inventar* se înscriu în ordine cronologică mijloacele fixe intrate în gestiune, cu denumirea şi numărul de inventar ale acestora. Registrul se ţine pe categorii de mijloace fixe şi permite cunoaşterea atât a mijloacelor fixe existente în unitate, cât şi a locului de funcţionare a acestora.

După înscrierea mijlocului fix intrat în gestiune în registrul numerelor de inventar, se completează *fişa mijlocului fix* cu numărul de inventar, valoarea de intrare, durata normală de funcţionare, data punerii în funcţiune etc. Aceasta se întocmeşte pe baza documentelor primare privitoare la mişcarea mijloacelor fixe.

Indiferent dacă astfel de active corporale sunt utilizate de instituţiile publice pentru prestarea de servicii sau sunt folosite pentru desfăşurarea unor activităţi economice, sarcinile contabilităţii mijloacelor fixe sunt aceleaşi. Aceasta trebuie să asigure nu numai evidenţa permanentă a existenţei şi mişcării mijloacelor fixe, ci şi calculul amortizării activelor de această natură care se supun amortizării şi a ajustărilor pentru deprecierea lor, potrivit legii.

Pentru construcţiile, echipamentele tehnologice, mijloacele de transport

---

[1]Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitate publică, Editura Universităţii „Alexandru Ioan Cuza" Iaşi, 2006, p. 77.

etc. **care se supun amortizării,** *intrate în patrimoniul instituției publice* prin achiziționare sau pentru cele primite prin donație, evidențierea acestora în contabilitate se face prin debitarea conturilor sintetice de gradul *I* și a celor de gradul *II* care se folosesc pentru contabilizarea acestor active fixe corporale și creditarea conturilor *404 „Furnizori de active fixe"* și *779 „Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit"*.

Intrarea în patrimoniul instituției publice a mijloacelor fixe care se supun amortizării are în vedere și alte căi. Acestea îmbracă următoarele forme: primire de la instituția superioară sau de la instituțiile subordonate, redistribuire între instituțiile subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite, transfer cu titlu gratuit de la instituția publică ce le are în administrare, construire cu forțe proprii, constatare de plusuri la inventariere, reevaluare etc. În funcție de aceste modalități de intrare în patrimoniu a mijloacelor fixe diferă și înregistrările ce au loc în contabilitate.

Mijloacele fixe primite de instituția superioară de la instituțiile subordonate sau cele primite de către acestea din urmă de la prima entitate publică pot fi în stare nouă sau parțial uzate, ca urmare a folosirii lor la instituția publică de la care provin. Înregistrarea în contabilitate a mijloacelor fixe intrate în patrimoniu pe această cale presupune debitarea conturilor sintetice de gradul *I* și a celor de gradul *II* care țin evidența acestora și creditarea contului *481 „Decontări între instituția superioară și instituțiile subordonate"*.

Cu ocazia inventarierii mijloacelor fixe care se supun amortizării se pot constata plusuri de active fixe corporale de această natură a căror evidențiere în contabilitate determină majorarea valorii mijloacelor fixe din cadrul instituției publice. Plusurile de inventar se înregistrează, la fel ca și primirea de mijloace fixe prin donație, prin debitarea conturilor care țin evidența acestora și creditarea contului *779 „Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit"*.

Realizarea cu forțe proprii de mijloace fixe care se supun amortizării implică, în principiu, achiziționarea și utilizarea materialelor consumabile, înregistrarea drepturilor cuvenite personalului folosit în activitatea de investiții, evidențierea contribuțiilor instituției publice la asigurările sociale, la bugetul asigurărilor pentru șomaj, la bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, pentru accidente de muncă și boli profesionale, pentru concedii și indemnizații și cea la fondul de garantare a creanțelor salariale, precum și efec-

tuarea altor cheltuieli. Soldurile debitoare ale conturilor care reflectă asemenea cheltuieli se trec la sfârşitul perioadei asupra contului 121 „Rezultatul patrimonial" în vederea închiderii acestora şi stabilirii rezultatului exerciţiului financiar. La terminarea lucrării de investiţii se recepţionează mijloacele fixe realizate pe cont propriu la o valoare egală cu costul de producţie. Corespondenţa contabilă pentru reflectarea acestei operaţiuni se stabileşte între debitul conturilor sintetice de gradul *I* şi a celor de gradul *II* care ţin evidenţa mijloacelor fixe şi creditul contului *722 „Venituri din producţia de active fixe corporale"*.

Intervin, de asemenea, corespondenţe contabile între conturile sintetice de gradul *I* şi cele de gradul *II*, care se utilizează pentru evidenţa mijloacelor fixe, şi alte conturi *(105 „Rezerve din reevaluare", 231 „Active fixe corporale în curs de execuţie", 281 „Amortizări privind activele fixe corporale" etc.)* aşa cum rezultă din registrul-jurnal nr. *21*.

Scoaterea din evidenţă a mijloacelor fixe *complet amortizate* se înregistrează prin debitarea conturilor sintetice de gradul *II* care se folosesc pentru contabilizarea amortizării acestor active şi prin creditarea conturilor sintetice de gradul *I* şi a celor de gradul *II* care se utilizează pentru reflectarea existenţei şi mişcării construcţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor etc. Cu valoarea neamortizată a mijloacelor fixe transferate instituţiilor subordonate sau între instituţiile subordonate aceluiaşi ordonator principal sau secundar de credite, transmise fără plată de la instituţia publică ce le are în administrare la o altă instituţie publică, distruse de calamităţi, vândute sau scoase din folosinţă se debitează conturile *481 „Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate", 482 „Decontări între instituţii subordonate", 658 „Alte cheltuieli operaţionale", 690 „Cheltuieli cu pierderi din calamităţi"* sau *691 „Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe"*, după caz, prin creditul conturilor sintetice care se folosesc pentru ţinerea evidenţei activelor fixe corporale menţionate.

REGISTRUL-JURNAL NR. 21

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Construcţii şi mobilier achiziţionate în valoare de 90.000 lei, respectiv 10.000 lei	% 212 214	404	**100.000** 90.000 10.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
2	Plus rezultat din reevaluarea construcțiilor și a mobilierului (20.000 lei, respectiv 2.000 lei)	% 212 214	105	**22.000** 20.000 2.000
3	Mijloace de transport achiziționate la prețul de 15.000 lei	2133	404	15.000
4	Echipamente tehnologice constatate plus la inventariere și animale primite cu titlu gratuit în valoare de 5.000 lei, respectiv 25.000 lei	2131 2134	779 779	5.000 25.000
5	Creștere de valoare rezultată din reevaluarea animalelor și a echipamentului tehnologic (4.000 lei, respectiv 2.000 lei)	% 2134 2131	105	**6.000** 4.000 2.000
6	Alte active corporale în curs de execuție recepționate la finalizarea investiției ca mijloace fixe (30.000 lei)	214	231	30.000
7	Preluare de către proprietar a investițiilor efectuate de chiriași la construcțiile închiriate și a amortizării aferente (10.000 lei)	212	2812	10.000
8	Valoarea rămasă neamortizată a mijloacelor de transport primite de instituția superioară de la instituțiile subordonate (15.000 lei) și cea a construcțiilor primite de la instituțiile subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite (20.000 lei)	2133 212	481 482	15.000 20.000
9	Construcții realizate în regie de către instituție în valoare de 80.000 lei, amortizarea integrală a acestora și scoaterea lor din folosință	212 6811.71.01.01 2812	722 2812 212	80.000 80.000 80.000
10	Achiziționare de animale și plantații (51.000 lei), descreștere de valoare rezultată din reevaluarea acestora (1.000 lei) și valoarea amortizării acestor active existente în patrimoniul instituției publice (30.000 lei)	2134 105 6811.71.01.03	404 2134 2813	51.000 1.000 30.000
11	Valoarea neamortizată a animalelor și plantațiilor transferate instituțiilor subordonate de către instituția superioară (8.000 lei), între instituțiile subordonate aceluiași ordonator principal de credite (1.000 lei), la o altă instituție publică de la instituția care le are în administrare (3.000 lei), distruse de calamități (6.000 lei), vândute sau scoase din evidență (2.000 lei)	% 481 482 658 690 691	2134	**20.000** 8.000 1.000 3.000 6.000 2.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Credi-toare	
12	Scoaterea din evidență a mobilierului și a altor active corporale complet amortizate în valoare de 3.000 lei, respectiv 8.000 lei	2814 2814	214 214	3.000 8.000
13	Mijloace de transport (50.000 lei), amortizate în proporție de 80%, scoase din evidență	% 2813 691	2133	<u>50.000</u> 40.000 10.000

Comparativ cu varianta intrării în unitate, prin achiziționare, a mijloacelor fixe care *se supun amortizării*, cumpărarea cu titlu oneros a construcțiilor și altor mijloace fixe care **nu se amortizează** prezintă particularități. Se evidențiază prin debitarea conturilor sintetice care țin evidența acestora și creditarea conturilor *101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"*, *102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului"*, *103 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale"* sau *104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale"*, după caz. Concomitent cu această înregistrare se reflectă ca o cheltuială valoarea de intrare a mijloacelor fixe facturată de furnizorii de active fixe, debitându-se contul 6821 „Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile" prin creditul contului „404 Furnizori de active fixe". La sfârșitul perioadei se înregistrează închiderea contului de cheltuieli prin debitarea contului 121 „Rezultatul patrimonial" și creditarea contului 6821 „Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile".

Nici mijloacele fixe de această natură primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere nu se contabilizează la fel ca activele fixe corporale care se supun amortizării și care au intrat în patrimoniu pe aceste căi. Pentru astfel de active fixe corporale intrate în patrimoniu pe căile menționate se debitează conturile sintetice care țin evidența mijloacelor fixe prin creditarea conturilor *101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului"*, *102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului"*, *103 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale"* sau *104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale"*, după caz.

Intervin, fără îndoială, corespondențe contabile între conturile sintetice care țin evidența mijloacelor fixe şi conturile *101 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului", 102 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului", 103 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale"* sau *104 „Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale"*, după caz, pentru a înregistra, de asemenea, atât intrarea în patrimoniu pe alte căi a mijloacelor fixe care nu se supun amortizării (construire cu forțe proprii, transfer cu titlu gratuit între instituții, redistribuiri între unități), cât şi ieşirea acestora din patrimoniu. Aspectele acestea rezultă din registrul-jurnal nr. *22*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 22

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Construcții şi alte active fixe corporale care alcătuiesc domeniul public şi privat al statului şi al unităților administrativ-teritoriale achiziționate (70.000 lei/30.000 lei, respectiv 20.000 lei/10.000 lei)	212	%	**100.000**
			101	70.000
			102	30.000
		6821	404	100.000
		214	%	**30.000**
			103	20.000
			104	10.000
		6821	404	30.000
2	Mijloace de transport care alcătuiesc domeniul public al statului constatate plus la inventariere (15.000 lei)	2133	101	15.000
3	Echipamente tehnologice care alcătuiesc domeniul privat al statului primite cu titlu gratuit (5.000 lei)	2133	102	5.000
4	Alte active corporale recepționate la finalizarea investiției ca mijloace fixe care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale (30.000 lei)	214	103	30.000
5	Scăderea din evidență a unei construcții care face parte din domeniul public al statului (60.000 lei)	102	212	60.000
6	Mijloace de transport care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale transferate de instituția care le are în administrare la o altă instituție publică (50.000 lei)	104	2133	50.000

♦ Activele fixe corporale cuprind şi elementele cunoscute sub denumirea de ***alte active ale statului***[1]. Este vorba despre zăcăminte, resursele biologice necultivate şi de rezervele de apă care fac parte din teritoriul naţional.

Resursele minerale situate pe teritoriul ţării, în subsolul ţării şi al platoului continental în zona economică a României din Marea Neagră, delimitate conform principiilor dreptului internaţional şi reglementărilor din convenţiile internaţionale la care România este parte, fac obiectul exclusiv al proprietăţii publice şi aparţin statului român. Potrivit legislaţiei în vigoare, în categoria *resurselor minerale* se includ: cărbunii, minereurile feroase, neferoase, de aluminiu şi roci alumifere, de metale nobile, radioactive, substanţele utile nemetalifere, rocile utile, pietrele preţioase şi semipreţioase, gazele necombustibile, apele geotermale, apele minerale naturale (gazoase şi plate), apele minerale terapeutice etc.

Zăcămintele reprezintă rezerve descoperite de minerale, atât de suprafaţă, cât şi subterane, care sunt exploatabile economic, ţinând seama de nivelul relativ al preţurilor. Acestea cuprind rezervele de cărbune, de petrol şi gaze naturale, rezervele de minereuri metalifere şi nemetalifere.

Resursele biologice necultivate sunt reprezentate de animalele şi vegetalele de producţie unică sau permanentă asupra cărora se exercită dreptul de proprietate, dar a căror creştere naturală şi/sau regenerare nu este plasată sub controlul direct şi responsabilitatea unităţilor instituţionale şi nu este gestionată de acestea. De exemplu, pădurile virgine şi resursele piscicole neexploatate, care fac parte din teritoriul naţional. Aici trebuie incluse doar resursele care sunt deja exploatabile cu scop economic, sau sunt susceptibile de a fi exploatate într-un viitor apropiat.

Rezervele de apă reprezintă, aşa cum s-a menţionat, o altă componentă a altor active ale statului. Se au în vedere întinderile de apă şi alte rezerve subterane în măsura în care prin exercitarea dreptului de proprietate le sunt date o valoare de piaţă.

Evidenţa altor active ale statului (zăcăminte, resurse biologice necultivate, rezerve de apă) care fac parte din teritoriul naţional se ţine cu ajutorul contului **215 „Alte active ale statului"**. Funcţionează după regula conturilor de ac-

[1] * Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/29.12.2005.

tiv. În debitul contului se înregistrează valoarea altor active ale statului luate în evidenţă, iar în credit se reflectă valoarea aceloraşi active scăzute din evidenţă. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea altor active ale statului existente în evidenţă.

În registrul-jurnal nr. *23* se prezintă funcţiunea acestui cont.

REGISTRUL-JURNAL NR. 23

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Rezerve de cărbune, de petrol şi de gaze naturale luate în evidenţă ca făcând parte din domeniul public al statului (100.000 lei)	215	101	100.000
2	Animale şi vegetale de producţie unică sau permanentă asupra cărora se exercită dreptul de proprietate publică înregistrate în evidenţă la valoarea de 50.000 lei	215	101	50.000
3	Rezerve de apă care fac parte din domeniul public al statului luate în evidenţă la valoarea de 80.000 lei	215	101	80.000
4	Rezerve de minereuri metalifere şi alte active ale statului scăzute din evidenţă (40.000 lei)	101	215	40.000

5.5. Contabilitatea activelor fixe corporale în curs de execuţie şi a avansurilor acordate pentru active fixe corporale

Investiţiile care nu au fost terminate şi recepţionate până la sfârşitul perioadei, efectuate în regie proprie sau în antrepriză, sunt cunoscute sub denumirea de ***active fixe corporale în curs de execuţie***. Acestea se evaluează la costul de producţie sau la costul de achiziţie, după caz. Trecerea activelor fixe corporale în curs de execuţie în categoria activelor fixe corporale finalizate are loc după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora, după caz. Se asimilează activelor fixe în curs de execuţie şi ***avansurile acordate pentru activele fixe corporale***.

Evidenţa activelor fixe corporale în curs de execuţie se ţine cu ajutorul contului **231 „Active fixe corporale în curs de execuţie"**. Contabilitatea analitică se ţine pe obiective de investiţii, grupate pe surse de finanţare.

În debitul contului 231 „Active fixe corporale în curs de execuție" și în creditul conturilor corespunzătoare *(404 „Furnizori de active fixe", 722 „Venituri din producția de active fixe corporale", 774 „Finanțarea din fonduri externe nerambursabile"* sau *779 „Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit", după caz)* se înregistrează valoarea activelor fixe corporale în curs de execuție achiziționate, realizate pe cont propriu, intrate în patrimoniul instituției publice din categoria celor plătite din fonduri externe nerambursabile, de către Agențiile/Autoritățile de Implementare, și a celor primite gratuit de către instituția publică. În schimb, valoarea activelor fixe corporale în curs de execuție recepționate ca amenajări la terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, plantații, mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție și ca alte active corporale se consemnează în creditul contului analizat. Tot în creditul acestui cont se evidențiază valoarea activelor fixe corporale în curs de execuție transferate cu titlu gratuit, distruse de calamități, vândute sau scoase din folosință. În debitul contului *6821 „Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile"* și în creditul contului 231 „Active fixe corporale în curs de execuție" se evidențiază valoarea de intrare a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării recepționate la finalizarea investiției. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea activelor fixe corporale în curs de execuție.

Avansurile în lei și în valută acordate furnizorilor de active fixe corporale din: împrumuturi interne și externe contractate/garantate de autoritățile administrației publice locale; împrumuturi interne și externe contractate de stat, subîmprumutate beneficiarilor finali; împrumuturi interne și externe garantate de stat; contul de împrumut; disponibilul aflat în conturi la băncile comerciale; disponibilul din împrumuturi interne și externe contractate/garantate de stat; fonduri externe nerambursabile; disponibilul din împrumuturi interne și externe contractate/garantate de autoritățile administrației publice locale; împrumuturi pe termen scurt primite se evidențiază în debitul contului 232 „Avansuri acordate pentru active fixe corporale" și în creditul conturilor corespunzătoare (*162 „Împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale", 163 „Împrumuturi interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale"; 164 „Împrumuturi interne și externe contractate de stat";*

165 „Împrumuturi interne şi externe garantate de stat"; 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate"; 512 „Conturi la bănci"; 513 „Disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de stat", 514 „Disponibil din împrumuturi interne şi externe garantate de stat"; 515 „Disponibil din fonduri externe nerambursabile"; 516 „Disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale", 517 „Disponibil din împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale"; 519 „Împrumuturi pe termen scurt").

Contul 232 „Avansuri acordate pentru active fixe corporale" se debitează, de asemenea, prin creditul conturilor: *550 „Disponibil din fonduri cu destinaţie specială"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale din fonduri cu destinaţie specială); *551 „Disponibil din alocaţii bugetare cu destinaţie specială"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale din alocaţii bugetare cu destinaţie specială); *558 „Disponibil din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanţate din fonduri externe nerambursabile"* (cu avansurile acordate furnizorilor pentru active fixe corporale din cofinanţarea de la buget); *560 „Disponibil al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale din venituri proprii); *561 „Disponibil al instituţiilor publice finanţate din venituri proprii şi subvenţii"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale din venituri proprii şi subvenţii); *562 „Disponibil al activităţilor finanţate din venituri proprii"* (cu avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale din venituri proprii); *770 „Finanţarea de la buget"* (cu avansurile acordate furnizorilor pentru active fixe corporale din finanţarea bugetară).

Valoarea avansurilor acordate furnizorilor de active fixe corporale, decontate, se evidenţiază în creditul contului 232 „Avansuri acordate pentru active fixe corporale" prin debitul contului *404 „Furnizori de active fixe"*. Soldul *debitor* al contului reprezintă avansurile acordate furnizorilor de active fixe corporale, nedecontate.

În registrul-jurnal nr. *24* sunt prezentate unele aspecte privind înregistrarea în contabilitate a activelor fixe corporale în curs de execuţie şi a avansurilor acordate pentru astfel de bunuri, precum şi alte elemente.

REGISTRUL-JURNAL NR. 24

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Materiale consumabile încorporate într-o lucrare neterminată efectuată în regie proprie în anul curent (10.149 lei), salariile datorate personalului pentru munca prestată (20.000 lei), contribuțiile unității la asigurările sociale de stat (20.000 lei x 19,5% = 3.900 lei), la bugetul asigurărilor pentru șomaj (20.000 lei x 2% = 400 lei), la asigurările sociale de sănătate (20.000 lei x 6% = 1.200 lei), pentru accidente de muncă și boli profesionale (20.000 lei x 0,653% = 131 lei), pentru concedii și indemnizații (20.000 lei x 0,85% = = 170 lei) și cea la fondul de garantare a creanțelor salariale (20.000 lei x 0,25% = = 50 lei), amortizarea mijloacelor de transport utilizate (10.000 lei) și evidențierea, la sfârșitul perioadei, a activelor fixe corporale în curs de execuție realizate pe cont propriu (46.000 lei)	6028.20.30.30 641.10.01 6451.10.03.01 6452.10.03.02 6453.10.03.03 6454.10.03.04 6455.10.03.06 6456.10.03.07 6811.71.01.02 231	3028 421 4311 4371 4313 4315 4317 4373 281 722	10.149 20.000 3.900 400 1.200 131 170 50 10.000 46.000
2	Decontarea, la sfârșitul perioadei, a cheltuielilor efectuate pentru amenajarea la terenuri care nu s-a terminat în anul curent (46.000 lei)	121	% 6028.20.30.30 641.10.01 6451.10.03.01 6452.10.03.02 6453.10.03.03 6454.10.03.04 6455.10.03.06 6456.10.03.07 6811.71.01.02	<u>46.000</u> 10.149 20.000 3.900 400 1.200 131 170 50 10.000
3	Diverse materiale consumabile folosite în anul următor pentru terminarea investițiilor în curs de execuție (11.119 lei), salariile datorate personalului pentru munca prestată (16.000 lei), contribuțiile unității la asigurările sociale de stat (16.000 lei x 19,5% = 3.120 lei), la bugetul asigurărilor pentru șo-	6028.20.30.30 641.10.01 6451.10.03.01 6452.10.03.02 6453.10.03.03	3028 421 4311 4371 4313	11.119 16.000 3.120 320 960

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
	maj (16.000 lei x 2% = 320 lei), la asigurările sociale de sănătate (16.000 lei x 6% = 960 lei), pentru accidente de muncă și boli profesionale (16.000 lei x x 0,653% = 105 lei), pentru concedii și indemnizații (16.000 lei x 0,85% = 136 lei) și cea la fondul de garantare a creanțelor salariale (16.000 lei x 0,25% = 40 lei), precum și amortizarea mijloacelor de transport utilizate (8.000 lei)	6454.10.03.04 6455.10.03.06 6456.10.03.07 6811.71.01.02	4315 4317 4373 281	105 136 40 8.000
4	Active fixe corporale în curs de execuție recepționate ca amenajări la terenuri (împrejmuiri, drumuri de acces etc.), la costul de producție obținut din sumarea datelor furnizate de contul 231 *„Active fixe corporale în curs de execuție"* (46.000 lei) cu cheltuielile efectuate în anul curent (39.800 lei) evidențiate cu ajutorul conturilor corespunzătoare din clasa 6 „CONTURI DE CHELTUIELI"	2112	% 231 722	**85.800** 46.000 39.800
5	Închiderea, la sfârșitul perioadei, a conturilor care evidențiază cheltuielile efectuate în anul curent pentru terminarea investițiilor în curs de execuție, cu soldul debitor al acestora de 39.800 lei	121	% 6028.20.30.30 641.10.01 6451.10.03.01 6452.10.03.02 6453.10.03.03 6454.10.03.04 6455.10.03.06 6456.10.03.07 6811.71.01.02	**39.800** 11.119 16.000 3.120 320 960 105 136 40 8.000
6	Active fixe corporale în curs de execuție plătite din fonduri externe nerambursabile de către Agențiile/Autoritățile de Implementare (25.000 lei)	231	774	25.000
7	Bunuri de natura activelor fixe corporale în curs de execuție facturate de furnizori, recepționarea acestora la finalizarea investiției ca alte active fixe corporale amortizabile (7.000 lei), valoarea amortizării altor active fixe corporale (5.000 lei) și închiderea, la sfârșitul perioadei, a contului care ține evidența cheltuielilor operaționale privind amortizările	231 214 6811.71.01.30.1 121	404 231 2814 6811.71.01.30.1	7.000 7.000 5.000 5.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
8	Active fixe corporale în curs de execuție facturate de furnizori (37.300 lei), recepția finală a investiției în valoare de 37.300 lei pentru o clădire neamortizabilă care face parte din domeniul public al statului și repartizarea, la finele perioadei, a cheltuielilor cu activele fixe neamortizabile (37.300 lei) asupra contului de rezultat patrimonial	231 212 6821 121	404 101 231 6821	37.300 37.300 37.300 37.300
9	Valoarea activelor fixe corporale în curs de execuție primite gratuit de către o instituție publică de la entitatea publică ce le are în administrare (5.800 lei) și recepționarea acestora ca mobilier	231 214	779 231	5.800 5.800
10	Active fixe corporale în curs de execuție transferate cu titlu gratuit altor instituții publice (4.200 lei), distruse de calamități (1.500 lei), vândute (1.700 lei) sau scoase din evidență (2.000 lei)	% 658 690 691	231	<u>**9.400**</u> 4.200 1.500 3.700
11	Avansuri acordate furnizorului de active fixe corporale din împrumuturile interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale (8.000 lei), precum și din finanțarea bugetară (12.000 lei), facturarea investițiilor neterminate la sfârșitul perioadei (40.000 lei), decontarea avansurilor acordate (20.000 lei) și plata furnizorului de active fixe corporale pentru suma de 20.000 lei	232 231 404 404	% 162 770.71.01.30 404 232 770.71.01.30	<u>**20.000**</u> 8.000 12.000 40.000 20.000 20.000
12	Investiții neterminate la sfârșitul perioadei aferente activelor fixe corporale în curs de execuție facturate de terți (45.000 lei), valoarea de intrare a activelor fixe corporale care se supun sau nu amortizării recepționate la finalizarea investiției (25.000 lei, respectiv 20.000 lei), înregistrarea, ca o cheltuială, a valorii de intrarea a activelor fixe care nu se supun amortizării la recepția finală a investiției (20.000 lei) și închiderea contului corespunzător de cheltuieli	231 212 (213,214) 212 (213,214) 6821 121	404 231 101 (102,103,104) 231 6821	45.000 25.000 20.000 20.000 20.000

5.6. Deprecierile activelor fixe corporale şi contabilizarea acestora

Un activ fix corporal trebuie prezentat în bilanţ la *valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare*. **Ajustările de valoare** cuprind toate corecţiile destinate să ţină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanţului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. Acestea pot fi **ajustări permanente** (denumite şi **amortizări**) şi/sau **ajustări provizorii** (denumite **ajustări pentru depreciere**) în funcţie de caracterul permanent sau provizoriu al deprecierii activelor fixe corporale.

În urma folosirii de către instituţiile publice a activelor fixe corporale în activităţile pe care le desfăşoară, acestea îşi pierd treptat din valoare. Pierderea de valoare se include în cheltuielile fiecărui exerciţiu financiar pentru recuperare sub formă de *amortizare*.

Valoarea amortizabilă a unui activ fix corporal este egală cu valoarea sa contabilă şi trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de utilizare economică[1] a activului. Instituţiile publice amortizează activele fixe corporale utilizând **metoda amortizării liniare**. Aceasta constă în includerea uniformă în cheltuielile instituţiilor publice a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratelor normale de utilizare a activelor fixe corporale.

Aceste sume se calculează prin aplicarea *cotei de amortizare* la *valoarea de intrare* a activelor fixe corporale. *Cota de amortizare* se determină ca raport între *100* şi durata normală de utilizare prevăzută în Catalogul privind duratele normale de utilizare care se aprobă prin hotărâre a Guvernului.

Calculul amortizării[2] activelor fixe corporale se face pe baza unui *plan de amortizare*, începând cu luna următoare dării în folosinţă sau punerii aces-

---

[1]Prin ***durata de utilizare economică*** se înţelege *durata de viaţă utilă*, aceasta reprezentând: a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau b) numărul unităţilor produse sau a unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv.

[2]*Plantaţiile tinere,* precum şi *plantaţiile de protecţie,* care sunt încadrate în grupa *5* „Animale şi plantaţii", subgrupa „Plantaţii", sunt scutite de ***calculul amortizării***, astfel: a) până la trecerea pe rod, pentru plantaţiile tinere; b) primii *5* ani, pentru plantaţiile de protecţie. Duratele normale de utilizare a plantaţiilor tinere şi a celor de protecţie cuprind şi duratele de scutire şi, în acest caz, *cota de amortizare* se determină în funcţie de *durata normală de utilizare redusă*, cu perioada de scutire, în ani, pentru care nu se calculează amortizare.

tora în funcțiune[1] până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor normale de utilizare. Se înregistrează lunar în contul de cheltuieli corespunzător pe baza *„Situației privind calculul amortizării pe luna ... anul ...”*, întocmită de persoana din cadrul compartimentului de contabilitate (financiar-contabil) care conduce evidența sintetică și analitică a activelor fixe.

Activele fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice se amortizează pe o durată normală de funcționare cuprinsă în cadrul unei plaje de ani (durata minimă și maximă), existând posibilitatea alegerii numărului de ani de amortizare în cadrul acestor durate. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a activului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia. În cazul nerecuperării integrale, pe calea amortizării, a valorii contabile a activelor fixe corporale scoase din funcțiune, valoarea rămasă neamortizată se include în cheltuielile instituțiilor publice, *integral*, la momentul scoaterii din funcțiune.

Alte aspecte care trebuie avute în vedere în legătură cu amortizarea activelor fixe corporale se referă la[2]:

a) amortizarea activelor fixe corporale date cu chirie, în concesiune sau în folosință gratuită se calculează de către instituțiile publice care le au în patrimoniu;

b) amortizarea investițiilor efectuate la activele fixe corporale închiriate de instituțiile publice se înregistrează de entitățile publice care au efectuat investițiile, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare rămasă, după caz. La încetarea contractului, valoarea investițiilor nediminuată cu a-

---

[1] ***Data punerii în funcțiune*** în vederea calculării amortizării se determină astfel: a) *activele fixe corporale independente, care nu necesită montaj și nici probe tehnologice*, se consideră puse în funcțiune la data achiziționării lor, pe baza procesului-verbal de recepție; b) *utilajele care necesită montaj, dar nu necesită probe tehnologice*, precum și *clădirile și construcțiile speciale care nu deservesc procese tehnologice*, se consideră puse în funcțiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcției, pe baza procesului-verbal de recepție; c) *utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice*, precum și *clădirile și construcțiile speciale care deservesc procese tehnologice*, se consideră puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice, pe baza procesului-verbal de punere în funcțiune. *Capacitățile puse în funcțiune parțial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca active fixe corporale*, se cuprind în grupa la care urmează a se înregistra ca active fixe corporale, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lor. La punerea în funcțiune, cu ocazia recepției finale, *amortizarea* se determină în funcție de valoarea finală, iar valoarea neamortizată până la aceea dată urmează să fie recuperată pe durata normală de utilizare rămasă.

[2] *.* Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/29.12.2005.

mortizarea calculată se cedează instituției publice care le are în patrimoniu sau agentului economic, după caz, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe corporale. În procesul-verbal de predare-preluare a investiției se va menționa și valoarea amortizării investiției, pentru ca instituția publică ce le are în patrimoniu sau agentul economic să poată înregistra amortizarea corespunzătoare noii valori de intrare.

Amortizarea fiscală se calculează, potrivit prevederilor art. 24 alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

a) începând cu luna următoare celei în care activul amortizabil se pune în funcțiune;

b) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate din surse proprii la activele fixe corporale din domeniul public, pe durata normală de utilizare, pe durata normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesionare sau închiriere, după caz;

c) pentru cheltuielile cu investițiile efectuate la activele fixe corporale concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune de cel care a efectuat investiția, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;

d) mijloacele de transport pot fi amortizate și în funcție de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcționare prevăzut în cărțile tehnice, pentru cele achiziționate după data de 1 ianuarie 2004;

e) pentru locuințele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeței construite prevăzute de legea locuinței.

♦ Pentru înregistrarea în contabilitate a ***amortizării activelor fixe corporale*** se folosește contul **281 „Amortizări privind activele fixe corporale"**. Contabilitatea amortizării acestor active se ține distinct pe conturile sintetice de gradul *II (2811 „Amortizarea amenajărilor la terenuri, 2812 „Amortizarea construcțiilor", 2813 „Amortizarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor" și 2814 „Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active fixe corporale")*.

Contul analizat se creditează, prin debitul conturilor corespunzătoare, cu valoarea: a) amortizării investițiilor efectuate de chiriași la amenajările la terenuri/construcții/instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații/a-

paratură birotică etc. luate cu chirie şi restituite proprietarului; b) amortizării calculate de proprietarul activului fix ce se transmite coparticipantului care ține evidența operațiilor în participație conform contractelor; c) amortizării activelor fixe corporale existente în patrimoniul instituției publice. Valoarea amortizării activelor fixe corporale vândute sau scoase din folosință se reflectă în debitul contului 281 „Amortizări privind activele fixe corporale" şi în creditul conturilor care țin evidența amenajărilor la terenuri, construcțiilor şi a altor mijloace fixe. Soldul creditor al contului reprezintă amortizarea activelor fixe corporale existente.

♦ Atunci când se constată că ***deprecierea activelor fixe corporale şi a celor în curs de execuție este reversibilă***, trebuie constituite ajustări pentru depreciere. Constituirea acestora reprezintă o manifestare a principiului prudenței.

Deprecierea unui *activ fix corporal* poate să apară în situațiile[1]: a) deteriorării fizice a activului; b) încetării sau apropierii încetării cererii sau nevoii de servicii furnizate de activ; c) bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat; d) există o decizie de oprire a construcției unui activ înainte de terminare sau punere în funcțiune; e) performanța sa în furnizarea serviciilor este inferioară celei preconizate; f) modificări de tehnologie sau legislație în domeniu.

Ajustările pentru deprecierea activelor fixe corporale şi a celor în curs de execuție se fac pe seama cheltuielilor, de regulă, la sfârşitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii. În perioada următoare, la finele fiecărui exercițiu financiar, în urma analizării ajustărilor pentru deprecierea activelor menționate se procedează astfel:

a) se calculează o ajustare superioară pentru depreciere, în situația în care reducerea provizorie a valorii activelor individuale este superioară ajustărilor pentru depreciere existente (constituite);

b) când deprecierea reversibilă constatată este inferioară ajustării pentru depreciere, diferența se reduce din acea ajustare şi se înregistrează la venituri;

c) dacă motivele care au dus la efectuarea ajustărilor pentru depreciere au încetat să mai existe, datorită ieşirii din unitate a activelor fixe corporale şi

---

[1] ** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilității instituțiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/29.12.2005.

a celor în curs de execuție pentru care s-au efectuat ajustări pentru depreciere, sau în situația în care valoarea stabilită la inventarierea acestor active este egală ori mai mare decât valoarea de intrare (valoarea contabilă) a respectivelor active fixe, atunci acea ajustare pentru depreciere se va anula prin virare la venituri.

Evidența ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale se ține cu ajutorul unui cont sintetic de gradul *I* **(291 „Ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale")** care se dezvoltă în conturi sintetice de gradul *II* *(2911 „Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor la terenuri", 2912 „Ajustări pentru deprecierea construcțiilor", 2913 „Ajustări pentru deprecierea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor"* și *2914 „Ajustări pentru deprecierea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active fixe corporale").* Contabilitatea analitică se ține pe feluri de active fixe corporale supuse deprecierii.

Ajustările pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție se evidențiază cu ajutorul contului **2932 „Ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție"**. Contabilitatea analitică se ține pe feluri de active fixe corporale în curs de execuție supuse deprecierii.

Conturile care țin evidența ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale și a activelor fixe corporale în curs de execuție se creditează, prin debitul contului *6813 „Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe"*, cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale și a activelor fixe corporale în curs de execuție. Se debitează, prin creditul contului *7813 „Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe"*, cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale și a activelor fixe corporale în curs de execuție. Soldul *creditor* al conturilor care țin evidența ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe menționate reprezintă valoarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe corporale și a activelor fixe corporale în curs de execuție existente la un moment dat.

În registrul-jurnal nr. *25* se prezintă, pe baza unor date convenționale, unele aspecte referitoare la contabilizarea deprecierilor activelor fixe corporale

şi a celor în curs de execuţie, precum şi alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 25

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Investiţie efectuată de instituţia publică „A" la o clădire închiriată de la entitatea publică „B" (20.000 lei), amortizarea acesteia de către unitatea „A" pe perioada contractului (20.000 lei), închiderea conturilor corespunzătoare de cheltuieli şi de venituri, precum şi cedarea, la încetarea contractului, a valorii investiţiei, nediminuată cu amortizarea calculată (20.000 lei), instituţiei publice „B" care are clădirea în patrimoniu	212 6811.71.01.01 121 722 2812	722 2812 6811.71.01.01 121 212	20.000 20.000 20.000 20.000 20.000
2	Preluarea de către instituţia publică „B", la încetarea contractului, a valorii investiţiei efectuate de entitatea publică „A" (20.000 lei) la clădirea închiriată de la unitatea care o are în patrimoniu („B"), nediminuată cu amortizarea calculată de entitatea care a efectuat investiţia (20.000 lei), şi a amortizării investiţiei respective	212	2812	20.000
3	Achiziţionarea în anul „N" a unei construcţii în valoare de 100.000 lei	212	404	100.000
4	Amortizarea aferentă primului an de funcţionare a construcţiei (100.000 lei : : 10 ani = 10.000 lei/an) şi diferenţa constatată în plus de 1.000 lei *(care nu se înregistrează în contabilitate)* între valoarea stabilită la inventarierea efectuată la încheierea exerciţiului financiar „N" (91.000 lei) şi valoarea netă contabilă (100.000 lei – 10.000 lei = 90.000 lei)	6811.71.01.01	2812	10.000
5	Amortizarea aferentă anului „N+1" (10.000 lei) şi efectuarea unei ajustări pentru deprecierea activului în sumă de 2.000 lei [valoarea stabilită la inventarierea făcută la sfârşitul exerciţiului financiar „N+1" (78.000 lei) – valoarea netă contabilă a construcţiei (100.000 lei – 20.000 lei = 80.000 lei) = – 2.000 lei]	6811.71.01.01 6813	2812 2912	10.000 2.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
6	Amortizarea construcției pe anul „N+2" (10.000 lei) și diminuarea ajustărilor pentru deprecierea construcției cu 1.000 lei [valoarea de inventar (69.000 lei) – – valoarea netă contabilă a activului (100.000 lei – 30.000 lei = 70.000 lei) = = – 1.000 lei]	6811.71.01.01 2912	2812 7813	10.000 1.000
7	Amortizarea construcției aferentă exercițiului financiar „N+3" (10.000 lei) și efectuarea unei ajustări suplimentare pentru deprecierea activului în sumă de 4.000 lei [valoarea de inventar (55.000 lei) – valoarea netă contabilă a activului (100.000 lei – 40.000 lei = 60.000 lei) – provizionul existent de 1.000 lei = = – 4.000 lei]	6811.71.01.01 6813	2812 2912	10.000 4.000
8	Amortizarea construcției în anul „N+4" (10.000 lei) și anularea ajustării de valoare (5.000 lei) întrucât valoarea de inventar a activului (53.000 lei) este mai mare decât valoarea sa netă contabilă (100.000 lei – 50.000 lei = 50.000 lei)	6811.71.01.01 2912	2812 7813	10.000 5.000
9	Constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea activelor fixe în curs de execuție (14.000 lei), diminuarea ajustărilor pentru astfel de active (6.000 lei) și închiderea conturilor corespunzătoare de venituri și de cheltuieli	6813 293 121 7813	293 7813 6813 121	14.000 6.000 14.000 6.000

5.7. Contabilitatea activelor financiare

Instituțiile publice care dețin capital excedentar pot să-l plaseze în activitatea unor societăți comerciale sau a unor organisme financiare internaționale care au nevoie de resurse financiare suplimentare pentru dezvoltare. Motivația care stă la baza deciziei de participare a unei instituții publice la finanțarea activității investiționale sau de exploatare a entităților menționate o constituie **venitul financiar** (dividend sau dobânzi, după caz) obținut din investirea capitalului, unele avantaje în cooperare sau chiar exercitarea unui control ori a unei

influențe semnificative asupra societăților finanțate[1].

Un activ financiar este orice activ care reprezintă: depozite constituite la terți, un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități[2], un drept contractual de a primi numerar ori un alt activ financiar de la o altă entitate sau de a schimba active ori datorii financiare cu o altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile instituției publice. În cadrul activelor financiare se cuprind: a) titlurile de participare; b) alte titluri imobilizate; c) creanțele imobilizate.

5.7.1. Momentul înregistrării activelor financiare și evaluarea acestora

Activele financiare de natura *titlurilor de participare* (acțiuni deținute de stat sau de unitățile administrativ-teritoriale în capitalul unor societăți comerciale sau organisme financiare internaționale) și a *altor titluri imobilizate* (obligațiuni preluate de stat în contul creanțelor bugetare) se înregistrează *la momentul dobândirii acestora*, în condițiile prevăzute de lege. Spre deosebire de acestea, *împrumuturile acordate pe termen mediu și lung* se înregistrează *în momentul constatării dreptului de creanță respectiv*.

Activele financiare *se evaluează* la data intrării în patrimoniul instituției publice (evaluare inițială), la ieșirea din gestiune, cu ocazia inventarierii și la încheierea exercițiului financiar. *La data intrării* în patrimoniul instituției publice, activele financiare se evaluează la **costul de achiziție** sau la **valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora**. Cheltuielile accesorii privind achiziționarea activelor financiare se înregistrează direct în cheltuielile operaționale ale exercițiului financiar.

Ieșirea din patrimoniul instituției publice a activelor financiare are loc pe diverse căi, precum: vânzare, restituiri de garanții efectuate de furnizorii de utilități, încasări de sume din categoria împrumuturilor acordate pe termen mediu și lung terților, în baza unor contracte pentru care instituția publică percepe dobânzi, sau pe alte căi. La data *ieșirii* din instituție, activele financiare se evaluează și se scad din gestiune la *valoarea de intrare*.

---

[1] C. Toma, E. Dumitrean, I. Berheci, I. Haliga, Contabilitate financiară I, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza" Iași, 2005, p. 48.

[2] ***Un instrument financiar*** reprezintă orice contract care generează simultan un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.

Evaluarea activelor financiare *la data bilanţului* se face la valoarea de intrare mai puţin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare. Instituţiile publice pot înregistra, la sfârşitul exerciţiului financiar, cu ocazia inventarierii, pe seama cheltuielilor, **ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare**. La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate în contabilitate se suplimentează, diminuează sau se anulează, după caz. La ieşirea din instituţia publică a activelor financiare, eventualele ajustări pentru pierderi de valoare se anulează printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

5.7.2. Organizarea contabilităţii activelor financiare

Contabilitatea sintetică a activelor financiare este organizată pe categorii de active financiare. Reflectarea existenţei şi mişcării unor astfel de active fixe ale instituţiei publice, precum şi reliefarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a acestora reprezintă elemente pe care trebuie să le asigure contabilitatea activelor financiare.

Evidenţa existenţei şi mişcării activelor financiare se ţine cu ajutorul conturilor din grupa *26 „ACTIVE FINANCIARE"*. Aceste conturi funcţionează după regula conturilor de activ. În *debitul* lor se înregistrează titlurile de participare şi alte titluri imobilizate preluate în evidenţă, sumele împrumutate pe termen mediu şi lung terţilor în baza unor contracte pentru care instituţia publică percepe dobânzi, garanţiile depuse la furnizorii de utilităţi şi depozitele plătite de instituţia publică, iar în *credit* se reflectă scoaterea lor din evidenţă pe diverse căi. Soldul *debitor* al conturilor reprezintă valoarea titlurilor de participare/altor titluri imobilizate deţinute de instituţia publică sau valoarea împrumuturilor acordate şi a altor creanţe imobilizate, după caz.

♦ ***Titlurile de participare*** reprezintă drepturile sub formă de acţiuni deţinute de stat sau de către unităţile administrativ-teritoriale, potrivit legii, în capitalul unor societăţi comerciale sau organisme financiare internaţionale, a căror deţinere pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dividende. Tot titluri de participare se consideră acţiunile preluate de stat în contul creanţelor bugetare.

Evidenţa titlurilor de participare reprezentând acţiuni preluate de stat în contul creanţelor bugetare şi a titlurilor de participare deţinute de instituţiile pu-

blice în capitalul social al unor societăți comerciale sau în capitalul unor organisme financiare internaționale se ține cu ajutorul contului **260 „Titluri de participare”**. În debitul contului se înregistrează titlurile preluate în evidență, iar în credit se evidențiază valoarea titlurilor de participare scăzute din evidență. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea titlurilor de participare deținute. Contul se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: *2601 „Titluri de participare cotate”* și *2602 „Titluri de participare necotate”*.

Sumele datorate de stat pentru activele financiare achiziționate (acțiuni subscrise și nevărsate), valoarea titlurilor de participare deținute de stat la societățile comerciale rezultate din conversia în acțiuni a creanțelor bugetului de stat/bugetului asigurărilor sociale de stat/bugetelor fondurilor speciale, precum și valoarea obligațiunilor pe termen mediu și lung nerăscumpărate la scadență și convertite în titluri de participare se evidențiază în debitul contului 260 „Titluri de participare” prin creditul conturilor corespunzătoare *(269 „Vărsăminte de efectuat pentru active financiare”, 463 „Creanțe ale bugetului de stat”, 464 „Creanțe ale bugetului local”, 465 „Creanțe ale bugetului asigurărilor sociale de stat”, 466 „Creanțe ale bugetelor fondurilor speciale”* și *265 „Alte titluri imobilizate”)*. La sfârșitul perioadei se evidențiază, de asemenea, în debitul contului analizat, prin creditul contului *765 „Venituri din diferențe de curs valutar”*, diferențele de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării titlurilor de participare în valută.

Încasările reprezentând valoarea contabilă a titlurilor de participare deținute de stat și de unitățile administrativ-teritoriale vândute, valoarea titlurilor de participare cedate sau scăzute din evidență, precum și diferențele de curs valutar nefavorabile rezultate, la sfârșitul perioadei, în urma reevaluării titlurilor de participare în valută se evidențiază în creditul contului 260 „Titluri de participare” și în debitul conturilor corespunzătoare *(520 „Disponibil al bugetului de stat”, 521 „Disponibil al bugetului local”, 525 „Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat”, 571 „Disponibil din veniturile Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate”, 574 „Disponibil din veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj”, 664 „Cheltuieli din investiții financiare cedate”* și *665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”)*.

În registrul jurnal nr. *26* se prezintă, pe baza unor date convenționale, funcțiunea acestui cont.

REGISTRUL-JURNAL NR. 26

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Sume datorate de stat, prin Ministerul Finanțelor Publice, pentru titlurile de participare achiziționate (100.000 lei) și plata din contul de finanțare bugetară a acțiunilor deținute de către stat	260 269	269 7701	100.000 100.000
2	Titluri de participare deținute de stat la societăți comerciale, rezultate din conversia în acțiuni a creanțelor bugetului de stat (80.000 lei), obligațiuni pe termen mediu și lung nerăscumpărate la scadență și convertite în titluri de participare (15.000 lei), precum și diferențe de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării, la sfârșitul perioadei, a titlurilor de participare în valută (5.000 lei)	260 260 260	463[1] 265 765	80.000 15.000 5.000
3	Diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării, la sfârșitul perioadei, a titlurilor de participare în valută (5.000 lei), precum și acțiuni deținute pe o perioadă îndelungată de către stat în capitalul unor societăți comerciale sau organisme financiare internaționale cedate sau scoase din evidență la valoarea contabilă de 15.000 lei	665 664	260 260	5.000 15.000
4	Titluri de participare „A" vândute la un preț egal cu valoarea lor contabilă (40.000 lei) și încasarea sumei cuvenite bugetului de stat din vânzarea activelor financiare de acest gen	461 520[2]	260 461	40.000 40.000
5	Acțiuni deținute pe o perioadă îndelungată de către stat în capitalul unor societăți comerciale vândute la un preț mai mare decât valoarea lor contabilă (41.000 lei, respectiv 40.000 lei) și încasarea creanței de 41.000 lei în contul de disponibil al bugetului de stat	461 520	% 260 764 461	<u>41.000</u> 40.000 1.000 41.000

[1]Cu ajutorul contului ***463 „Creanțe ale bugetului de stat"*** se înregistrează, de către compartimentele de contabilitate a creanțelor bugetare din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, creanțele bugetului de stat reprezentând obligațiile contribuabililor, potrivit legii. Stingerea creanțelor bugetului de stat se evidențiază în creditul acestui cont. Soldul *debitor* al contului reprezintă creanțe ale bugetului de stat existente la un moment dat.

[2]Compartimentele de contabilitate a creanțelor bugetare țin evidența disponibilităților bugetului de stat, provenite din venituri încasate pe structura clasificației bugetare potrivit legii, aflate în conturile deschise la unitățile trezoreriei statului, cu ajutorul contului ***520 „Disponibil al bugetului de stat"***. Sumele restituite sau plătite din bugetul de stat se evidențiază în creditul acestui cont. Soldul *debitor* al contului reprezintă disponibilitățile bugetului de stat aflate la trezoreria statului. Acest sold se preia, la sfârșitul perioadei, de contul 121.09 „Rezultatul patrimonial-bugetul de stat".

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
6	Valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute este de 50.000 lei, prețul de cesiune de 49.000 lei, iar încasarea creanței de 49.000 lei se face prin contul de disponibil al bugetului de stat	% 461 664 520	260 461	**50.000** 49.000 1.000 49.000
7	Creanța de 20.000 lei reprezintă valoarea dividendelor aferente titlurilor de participare deținute de stat la societăți comerciale, dobândite ca urmare a conversiei în acțiuni a creanțelor bugetului de stat, iar încasarea dividendelor cuvenite acestui buget se face prin contul de disponibil al bugetului de stat	463 520	750[1] 463	20.000 20.000
8	Titluri de participare „B" achiziționate de bugetul local la valoarea de 25.000 lei și plata din contul de finanțare bugetară a acțiunilor deținute pe o perioadă îndelungată de unitatea administrativ-teritorială	260 269	269 7702	25.000 25.000
9	Acțiuni pe termen mediu și lung deținute de către o unitate administrativ-teritorială la societăți comerciale în sumă de 36.000 lei (120.000 acțiuni x 0,3 lei/acțiune = 36.000 lei), rezultate din conversia în titluri de participare a creanțelor bugetului local, și încasarea acestor active financiare vândute la un preț egal (40.000 acțiuni x 0,3 lei/acțiune = 12.000 lei), mai mare (40.000 acțiuni x 0,5 lei/acțiune = 20.000 lei) sau mai mic (40.000 acțiuni x 0,2 lei/acțiune = = 8.000 lei) decât valoarea lor contabilă (0,3 lei/acțiune)	260 5211[2] 5211 % 5211 664	464[3] 260 % 260 764 260	36.000 12.000 **20.000** 12.000 8.000 **12.000** 8.000 4.000

[1]Cu ajutorul contului ***750 „Venituri din proprietate"*** se înregistrează în creditul contului, de către compartimentele de contabilitate a creanțelor bugetare, veniturile din proprietate realizate de bugetul de stat, potrivit legii, iar în debit, la sfârșitul perioadei, veniturile încorporate în contul de rezultat patrimonial. Contul nu prezintă sold la sfârșitul perioadei. Și unitățile administrativ-teritoriale țin evidența veniturilor din proprietate realizate de bugetul local, potrivit legii, tot cu ajutorul acestui cont.

[2]Contul ***5211 „Disponibil al bugetului local"*** este folosit de către unitățile administrativ-teritoriale pentru a evidenția disponibilitățile bugetului local, provenite din venituri încasate și alte surse potrivit legii, aflate în conturile deschise la unitățile trezoreriei statului. În debitul contului se înregistrează încasările reprezentând veniturile bugetului local și alte surse pe structura clasificației bugetare, conform prevederilor legale, iar în credit se reflectă sumele restituite sau plătite din bugetul local. Soldul *debitor* al contului reprezintă disponibilitățile bugetului local aflate la trezoreria statului.

[3]Unitățile administrativ-teritoriale țin evidența creanțelor bugetului local, potrivit dispozițiilor legale, cu ajutorul contului ***464 „Creanțe ale bugetului local"***. Stingerea creanțelor bugetului local se evidențiază în creditul acestui cont. Soldul *debitor* al contului reprezintă creanțe ale bugetului local existente la un moment dat.

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	 Creditoare	SUMA
10	Dividende aferente titlurilor de participare deținute de către o unitate administrativ-teritorială la societăți comerciale, dobândite ca urmare a conversiei în acțiuni a creanțelor bugetului local (8.000 lei) și încasarea acestora prin contul de disponibil al bugetului local	464 5211	750 464	8.000 8.000
11	Titluri de participare deținute de stat la societăți comerciale, rezultate din conversia în acțiuni a creanțelor bugetului asigurărilor sociale de stat (40.000 lei) și încasarea sumei cuvenite acestui buget din vânzarea activelor financiare de acest gen	260 525[1]	465[2] 260	40.000 40.000
12	Titluri de participare „C" vândute la un preț egal cu valoarea lor contabilă (25.000 lei) și încasarea sumei cuvenite bugetului asigurărilor sociale de stat din vânzarea activelor financiare de acest gen	465 525	260 465	25.000 25.000
13	Acțiuni deținute pe o perioadă îndelungată de către stat în capitalul unor societăți comerciale vândute la un preț mai mare decât valoarea lor contabilă (31.000 lei, respectiv 30.000 lei) și încasarea creanței de 31.000 lei în contul de disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat	465 525	% 260 764 465	<u>31.000</u> 30.000 1.000 31.000
14	Valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute este de 25.000 lei, prețul de cesiune de 24.000 lei, iar încasarea creanței de 24.000 lei se face prin contul de disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat	% 465 664 525	260 465	<u>25.000</u> 24.000 1.000 24.000
15	Creanța de 15.000 lei reprezintă valoarea dividendelor aferente titlurilor de participare deținute de stat la societăți comerciale, dobândite ca urmare a conversiei în acțiuni a creanțelor bugetului asigurărilor sociale de stat, iar încasarea dividendelor cuvenite acestui buget se face prin contul de disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat	465 525	750 465	15.000 15.000

[1]Cu ajutorul contului ***525 „Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat"*** casele teritoriale de pensii țin evidența disponibilităților bugetului asigurărilor sociale de stat ca urmare a veniturilor încasate și a plăților efectuate prin conturile deschise la unitățile trezoreriei statului. Soldul *debitor* al contului reprezintă disponibilitățile acestui buget.

[2]Casele teritoriale de pensii țin evidența creanțelor bugetului asigurărilor sociale de stat, potrivit dispozițiilor legale, cu ajutorul contului ***465 „Creanțe ale bugetului asigurărilor sociale de stat"***. În debitul contului se înregistrează creanțele bugetului asigurărilor sociale de stat reprezentând obligațiile contribuabililor, iar în credit se reflectă stingerea creanțelor acestui buget. Soldul *debitor* al contului reprezintă creanțe ale bugetului asigurărilor sociale de stat existente la un moment dat.

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
16	Acțiuni pe termen mediu și lung deținute de către stat la societăți comerciale în sumă de 36.000 lei (120.000 acțiuni x 0,3 lei/acțiune = 36.000 lei), rezultate din conversia în titluri de participare a creanțelor bugetului asigurărilor sociale de stat, și încasarea acestor active financiare vândute la un preț egal (40.000 acțiuni x 0,3 lei/acțiune = 12.000 lei), mai mare (40.000 acțiuni x x 0,5 lei/acțiune = 20.000 lei) sau mai mic (40.000 acțiuni x 0,2 lei/acțiune = 8.000 lei) decât valoarea lor contabilă (0,3 lei/acțiune)	260 525 525 % 525 664	465 260 % 260 764 260	36.000 12.000 **20.000** 12.000 8.000 **12.000** 8.000 4.000
17	Titluri de participare „D" deținute de stat la societăți comerciale, rezultate din conversia în acțiuni a creanțelor bugetului asigurărilor pentru șomaj (18.000 lei) și încasarea sumei cuvenite acestui buget din vânzarea activelor financiare de acest gen	260 574[1]	4664[2] 260	18.000 18.000
18	Titluri de participare vândute la un preț egal cu valoarea lor contabilă (17.000 lei) și încasarea sumei cuvenite bugetului asigurărilor pentru șomaj din vânzarea activelor financiare de acest gen	4664 574	260 4664	17.000 17.000
19	Acțiuni deținute pe o perioadă îndelungată de către stat în capitalul unor societăți comerciale vândute la un preț mai mare decât valoarea lor contabilă (21.000 lei, respectiv 20.000 lei) și încasarea creanței de 21.000 lei în contul de disponibil al bugetului asigurărilor pentru șomaj	4664 574	% 260 764 4664	**21.000** 20.000 1.000 21.000
20	Valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute este de 33.000 lei, prețul de cesiune de 32.000 lei, iar încasarea creanței de 32.000 lei se face prin contul de disponibil al bugetului asigurărilor pentru șomaj	% 4664 664 574	260 4664	**33.000** 32.000 1.000 32.000

[1]Cu ajutorul contului ***574 „Disponibil al bugetului asigurărilor pentru șomaj"*** agențiile pentru ocuparea forței de muncă și Agenția Națională pentru Ocuparea Forței de Muncă țin evidența disponibilităților bugetului asigurărilor pentru șomaj ca urmare a veniturilor încasate și a plăților efectuate prin conturile deschise la unitățile trezoreriei statului.

[2]Agențiile pentru ocuparea forței de muncă țin evidența creanțelor bugetului asigurărilor pentru șomaj, potrivit legii, cu ajutorul contului ***4664 „Creanțe ale bugetului asigurărilor pentru șomaj"***. În debitul contului se înregistrează creanțele bugetului asigurărilor pentru șomaj reprezentând obligațiile contribuabililor, iar în credit se reflectă stingerea creanțelor acestui buget. Soldul *debitor* al contului reprezintă creanțe ale bugetului asigurărilor pentru șomaj existente la un moment dat.

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
21	Creanţa de 16.000 lei reprezintă valoarea dividendelor aferente titlurilor de participare deţinute de stat la societăţi comerciale, dobândite ca urmare a conversiei în acţiuni a creanţelor bugetului asigurărilor pentru şomaj, iar încasarea dividendelor cuvenite acestui buget se face prin contul de disponibil al bugetului asigurărilor pentru şomaj	4664 574	750 4664	16.000 16.000
22	Acţiuni pe termen mediu şi lung deţinute de către stat la societăţi comerciale în sumă de 36.000 lei (120.000 acţiuni x 0,3 lei/acţiune = 36.000 lei), rezultate din conversia în titluri de participare a creanţelor bugetului asigurărilor pentru şomaj, şi încasarea acestor active financiare vândute la un preţ egal (40.000 acţiuni x 0,3 lei/acţiune = 12.000 lei), mai mare (40.000 acţiuni x 0,5 lei/acţiune = 20.000 lei) sau mai mic (40.000 acţiuni x 0,2 lei/acţiune = 8.000 lei) decât valoarea lor contabilă (0,3 lei/acţiune)	260 574 574 % 574 664	4664 260 % 260 764 260	36.000 12.000 __20.000__ 12.000 8.000 __12.000__ 8.000 4.000
23	Titluri de participare „E” deţinute de stat la societăţi comerciale, rezultate din conversia în acţiuni a creanţelor bugetului fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate (19.000 lei) şi încasarea sumei cuvenite acestui buget din vânzarea activelor financiare de acest gen	260 571[1]	4665[2] 260	19.000 19.000
24	Titluri de participare vândute la un preţ egal cu valoarea lor contabilă (28.000 lei) şi încasarea sumei cuvenite bugetului fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate din vânzarea activelor financiare de acest gen	4665 571	260 4665	28.000 28.000

[1]Cu ajutorul contului 571 ***„Disponibil din fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate”*** casele de asigurări de sănătate şi Casa Naţională de Asigurări de Sănătate ţin evidenţa disponibilităţilor bugetului asigurărilor sociale de sănătate ca urmare a veniturilor încasate şi a plăţilor efectuate prin conturile deschise la unităţile trezoreriei statului.

[2]Casele de asigurări de sănătate ţin evidenţa creanţelor bugetului fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate, potrivit legii, cu ajutorul contului ***4665 „Creanţe ale bugetului fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate”***. În debitul contului se înregistrează creanţele bugetului fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate reprezentând obligaţiile contribuabililor, iar în credit se reflectă stingerea creanţelor acestui buget. Soldul *debitor* al contului reprezintă creanţe ale bugetului asigurărilor fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate existente la un moment dat.

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
25	Acțiuni deținute pe o perioadă îndelungată de către stat în capitalul unor societăți comerciale vândute la un preț mai mare decât valoarea lor contabilă (61.000 lei, respectiv 60.000 lei) și încasarea creanței de 61.000 lei în contul de disponibil al bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	4665 571	% 260 764 4665	**61.000** 60.000 1.000 61.000
26	Valoarea contabilă a titlurilor de participare vândute este de 58.000 lei, prețul de cesiune de 57.000 lei, iar încasarea creanței de 57.000 lei se face prin contul de disponibil al bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	% 4665 664 571	260 4665	**58.000** 57.000 1.000 57.000
27	Creanța de 12.000 lei reprezintă valoarea dividendelor aferente titlurilor de participare deținute de stat la societăți comerciale, dobândite ca urmare a conversiei în acțiuni a creanțelor bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, iar încasarea dividendelor cuvenite acestui buget se face prin contul de disponibil al bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate	4665 571	750 4665	12.000 12.000
28	Acțiuni pe termen mediu și lung deținute de către stat la societăți comerciale în sumă de 36.000 lei (120.000 acțiuni x 0,3 lei/acțiune = 36.000 lei), rezultate din conversia în titluri de participare a creanțelor bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, și încasarea acestor active financiare vândute la un preț egal (40.000 acțiuni x 0,3 lei/acțiune = 12.000 lei), mai mare (40.000 acțiuni x 0,5 lei/acțiune = 20.000 lei) sau mai mic (40.000 acțiuni x 0,2 lei/acțiune = 8.000 lei) decât valoarea lor contabilă (0,3 lei/acțiune)	260 571 571 % 571 664	4665 260 % 260 764 260	36.000 12.000 **20.000** 12.000 8.000 **12.000** 8.000 4.000

♦ Obligațiunile preluate de stat în contul creanțelor bugetare sunt cunoscute sub denumirea de ***alte titluri imobilizate***. Evidența acestora se ține cu ajutorul contului **265 „Alte titluri imobilizate"**. În debitul contului se înregistrează alte titluri imobilizate preluate în evidență, iar în credit se evidențiază valoarea acestor active financiare scăzute din evidență. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea altor titluri imobilizate deținute.

Valoarea altor titluri imobilizate rezultate din conversia creanțelor bugetului de stat se evidențiază în debitul contului 265 „Alte titluri imobilizate" și în creditul contului *463 „Creanțe ale bugetului de stat"*. În creditul contului analizat, prin debitul conturilor corespunzătoare *(260 „Titluri de participare", 520 „Disponibil al bugetului de stat"* sau *664 „Cheltuieli din investițiile financiare cedate"*, după caz*)*, se reflectă valoarea altor titluri imobilizate nerăscumpărate la scadență și convertite în titluri de participare, încasările reprezentând valoarea contabilă a altor titluri imobilizate vândute, precum și valoarea altor titluri imobilizate cedate sau scăzute din evidență.

În registrul jurnal nr. *27* se prezintă, pe baza unor date convenționale, funcțiunea acestui cont.

REGISTRUL-JURNAL NR. 27

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Obligațiuni preluate de stat în contul creanțelor bugetului de stat (80.000 lei)	265	463	80.000
2	Obligațiuni pe termen mediu și lung nerăscumpărate la scadență și convertite în titluri de participare (14.000 lei)	260	265	14.000
3	Alte titluri imobilizate vândute la un preț mai mare decât valoarea lor contabilă (55.000 lei, respectiv 54.000 lei) și încasarea sumei cuvenite bugetului de stat din vânzarea activelor financiare de acest gen	520	% 265 764	**55.000** 54.000 1.000
4	Obligațiuni preluate de stat în contul creanțelor bugetare cedate sau scăzute din evidență la valoarea de 32.000 lei	664	265	32.000

♦ Investițiile financiare pe termen lung care nu se concretizează în titluri de capital sau de credit poartă denumirea de creanțe imobilizate. Acestea reprezintă drepturile instituțiilor publice pentru împrumuturile acordate pe termen lung și alte creanțe pe termen lung, precum depozite constituite la bănci și garanții depuse la furnizori pentru utilități.

Evidența sumelor acordate terților în baza unor contracte de împrumut pe termen lung pentru care se percep dobânzi, potrivit legii, și a altor creanțe imobilizate se ține cu ajutorul contului **267 „Creanțe imobilizate"**. În debitul contului se înregistrează împrumuturile acordate și dobânzile aferente creanțelor i-

mobilizate, precum şi garanţiile depuse la furnizorii de utilităţi, iar în credit se înregistrează creanţele imobilizate şi dobânzile aferente încasate, precum şi garanţiile restituite de furnizori. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea împrumuturilor acordate şi a altor creanţe imobilizate. Se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II*: *2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung”, 2676 „Dobânzi aferente împrumuturilor pe termen lung”, 2678 „Alte creanţe imobilizate”* şi *2679 „Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate”*.

În registrul-jurnal nr. *28* se prezintă, pe baza unor date convenţionale, funcţiunea acestui cont, precum şi alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 28

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Împrumuturi pe termen mediu şi lung acordate terţilor din disponibilităţile în lei ale instituţiei publice aflate în conturi la bănci comerciale (100.000 lei), încasarea acestora la scadenţă doar în proporţie de 80%, pierderi rezultate din creanţe de această natură în valoare de 20.000 lei şi închiderea contului corespunzător de cheltuieli	2675 5121 663 121	5121 2675 2675 663	100.000 80.000 20.000 20.000
2	Dobânda aferentă împrumuturilor pe termen mediu şi lung acordate terţilor de către instituţia publică (5.000 lei), încasarea acesteia în contul de disponibil al entităţii publice aflat la banca comercială şi închiderea contului care evidenţiază veniturile obţinute din asemenea dobânzi	2676 5121 763	763 2676 121	5.000 5.000 5.000
3	Împrumuturi pe termen mediu şi lung acordate terţilor din disponibilităţile în valută ale instituţiei publice aflate în conturi la bănci (5.000 € x 3,5434 lei/€ = 17.717 lei), diferenţa de curs valutar favorabilă rezultată din reevaluarea acestor creanţe la sfârşitul anului [5.000 € x (3,5515 lei/€ - 3,5434 lei/€) = 41 lei] şi încasarea acestor creanţe la un curs valutar de 3,6145 lei/€	2675 2675 5124 	5124 765 % 2675 765	17.717 41 **18.073** 17.758 315
4	Sume acordate terţilor sub formă de împrumuturi pe termen mediu şi lung din disponibilităţile în valută ale instituţiei publice aflate la o bancă comercială (5.000 € x 3,5434 lei/€ = 17.717 lei), diferenţa de curs valutar nefavorabilă rezultată din reevaluarea acestor creanţe la sfârşitul anului [5.000 € x (3,5 lei/€ - 3,5434 lei/€) = 217 lei] şi încasarea creanţei respective la un curs valutar de 3,4125 lei/€	2675 665 % 5124 665	5124 2675 2675 	17.717 217 **17.500** 17.063 437

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor: Debitoare	Simbolul conturilor: Creditoare	SUMA
5	Garanții depuse la furnizori pentru utilități din disponibilitățile în lei aflate la o bancă comercială (50.000 lei), dobânda aferentă acestor creanțe imobilizate (3.000 lei), încasarea acesteia și a garanțiilor restituite de furnizori	2678	5121	50.000
		2679	763	3.000
		5121	%	**53.000**
			2678	50.000
			2679	3.000
6	Împrumuturi pe termen mediu și lung acordate terților, în lei, de către o instituție publică finanțată integral din venituri proprii (30.000 lei), garanții depuse de entitatea publică la furnizori pentru utilități (25.000 lei), dobânda aferentă creanțelor imobilizate (1.800 lei, respectiv 1.200 lei), încasarea împrumuturilor rambursate de terți (30.000 lei), a dobânzilor aferente creanțelor imobilizate (3.000 lei) și a garanțiilor restituite de furnizori (25.000 lei), precum și închiderea contului corespunzător de venituri	2675	560	30.000
		2678	560	25.000
		2676	763	1.800
		2679	763	1.200
		560	%	**58.000**
			2675	30.000
			2676	1.800
			2679	1.200
			2678	25.000
		763	121	3.000
7	Valoarea garanțiilor depuse la furnizori pentru utilități de către instituțiile publice finanțate din venituri proprii și din subvenții (10.000 lei) și de activitățile finanțate din venituri proprii (5.000 lei), dobânzile aferente unor astfel de creanțe imobilizate (6.000 lei, respectiv 3.000 lei), încasarea acestora și a garanțiilor restituite de furnizori	2678	%	**15.000**
			561	10.000
			562	5.000
		2679	763	9.000
		561	%	**10.600**
			2678	10.000
			2679	600
		562	%	**5.300**
			2678	5.000
			2679	300
8	Garanții depuse la furnizori pentru utilități de către instituțiile publice finanțate integral de la buget (8.000 lei), dobânda aferentă unor asemenea creanțe imobilizate (480 lei), încasarea acesteia și valoarea garanțiilor restituite de furnizori din cele acordate în anul curent	2678	770	8.000
		2679	763	480
		770	%	**8.480**
			2679	480
			2678	8.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
9	Sume încasate din sponsorizări cu destinația „dezvoltare" pentru constituirea fondului de dezvoltare a spitalelor (50.000 lei), care să fie utilizat pentru procurarea de echipamente și aparatură medicală și de laborator, necesare desfășurării activității acestor entități, valoarea garanțiilor depuse la furnizori pentru utilități (5.000 lei), dobânda aferentă unor asemenea creanțe (300 lei), încasarea acesteia și a garanțiilor restituite de furnizori	550 2678 2679 550	1391 550 763 % 2678 2679	50.000 5.000 300 **5.300** 5.000 300
10	Sume încasate în contul de disponibil de către Agenția Națională de Locuințe (100.000 lei) reprezentând alocații de la buget pentru cheltuieli cu destinație specială, credite acordate de la buget prin ANL pentru construirea, cumpărarea, reabilitarea, consolidarea și extinderea de locuințe (80.000 lei), dobânda de încasat aferentă creditelor acordate (4.000 lei), rambursarea ratelor de credit de către clienți și încasarea dobânzii	551 2675 2676 551 551	773 551 763 2675 2676	100.000 80.000 4.000 80.000 4.000
11	Garanții depuse de ANL la dispoziția terților (20.000 lei), dobânda aferentă garanțiilor depuse la furnizori pentru utilități (1.200 lei), încasarea acesteia și restituirea garanțiilor de către furnizori	2678 2679 551	551 763 % 2679 2678	20.000 1.200 **21.200** 1.200 20.000

♦ ***Vărsămintele de efectuat pentru activele financiare achiziționate*** (acțiuni subscrise și nevărsate) reprezintă un alt element pe care îl cuprinde grupa *26 „ACTIVE FINANCIARE"*. Evidența acestora se ține cu ajutorul contului **269 „Vărsăminte de efectuat pentru active financiare"**. În timp ce creditul acestui cont evidențiază vărsămintele de efectuat pentru activele financiare dobândite, în debit se reflectă vărsămintele efectuate de la buget. Soldul *creditor* al contului reprezintă vărsămintele de efectuat. Contabilitatea analitică se ține pe unitățile emitente de active financiare.

În registrul-jurnal nr. *29* se prezintă, pe baza unor date convenționale, funcțiunea acestui cont.

REGISTRUL-JURNAL NR. 29

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Sume datorate pentru active financiare achiziționate (50.000 lei) și plata acestora din contul de disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii (30.000 lei) și din contul de finanțare bugetară (20.000 lei)	260 269 269	269 560 770	50.000 30.000 20.000
2	Active financiare achiziționate în valută ce urmează a se plăti din contul de disponibil al instituției publice finanțate integral din venituri proprii (5.000 € x 3,5434 lei/€ = 17.717 lei), diferențe de curs valutar nefavorabile rezultate în urma reevaluării, la sfârșitul perioadei, a vărsămintelor de efectuat pentru active financiare în valută cumpărate [5.000 € x (3,5515 lei/€ – 3,5434 lei/€) = 41 lei] și plata acestora	260 665 269	269 269 560	17.717 41 17.758
3	Vărsăminte care trebuie efectuate în valută pentru active financiare achiziționate (5.000 € x 3,5434 lei/€ = 17.717 lei), diferențe de curs valutar favorabile rezultate în urma reevaluării datoriilor în valută la finele perioadei [5.000 € x (3,5 lei/€ – 3,5434 lei/€) = 217 lei] și plăți efectuate pentru asemenea active la cursul de 3,4125 lei/€	260 269 269	269 765 % 560 765	17.717 217 **17.500** 17.063 437

5.7.3. Deprecierea activelor financiare și contabilizarea acesteia

La sfârșitul exercițiului financiar, instituțiile publice pot înregistra, pe seama cheltuielilor, ***ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare***. În cazul în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură (parțial sau total), atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. Dacă se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost reflectată în contabilitate, ajustarea trebuie majorată.

Evidența ajustărilor pentru pierderea de valoare a acțiunilor și a altor active financiare, potrivit dispozițiilor legale, se ține cu ajutorul unui cont sintetic de gradul *I* (**296 „Ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare")** care se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul *II (2961 „Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor"* și *2962 „Ajustări pentru pierderea de*

valoare a altor active financiare"). Contabilitatea analitică se ține pe feluri de active financiare supuse deprecierii.

Contul care ține evidența unor astfel de ajustări se creditează, prin debitul contului *6863 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor financiare"*, cu sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a acțiunilor şi a altor active financiare. Se debitează, prin creditul contului *7863 „Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare"*, cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a activelor financiare (acțiunilor şi a altor active financiare). Soldul *creditor* al contului reprezintă ajustările pentru pierderea de valoare a activelor financiare existente la un moment dat în patrimoniu.

În registrul-jurnal nr. *30* se prezintă, pe baza unor date convenționale, unele aspecte referitoare la funcțiunea contului care ține evidența ajustărilor pentru pierderea de valoare a activelor financiare, precum şi alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 30

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Ajustări constituite pentru pierderea de valoare a acțiunilor (1.000 lei) şi a altor active financiare (500 lei), precum şi închiderea contului corespunzător de cheltuieli	6863	%	**1.500**
			2961	1.000
			2962	500
		121	6863	1.500
2	Suplimentarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a acțiunilor şi a altor active financiare (300 lei, respectiv 100 lei), precum şi închiderea contului respectiv de cheltuieli	6863	%	**400**
			2961	300
			2962	100
		121	6863	400
3	Diminuarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a acțiunilor (200 lei), anularea ajustărilor existente pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (obligațiuni preluate de stat în contul creanțelor bugetare) şi închiderea contului corespunzător de venituri	%	7863	**800**
		2961		200
		2962		600
		7863	121	800

CAPITOLUL 6

CONTABILITATEA ACTIVELOR CIRCULANTE MATERIALE

Potrivit prevederilor art. 119 alin. (1) din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, un activ se clasifică ca *activ circulant (curent)* atunci când: a) este achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de *12* luni de la data bilanţului; b) este reprezentat de creanţe aferente ciclului de exploatare[1]; c) este reprezentat de trezorerie sau echivalente de trezorerie[2] a căror utilizare nu este restricţionată. În categoria activelor circulante se cuprind: a) stocurile, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură; b) creanţele aferente ciclului de exploatare; c) investiţiile pe termen scurt; d) casa şi conturile la bănci.

6.1. Conceptul de stocuri şi structura acestora

Activele circulante de natura *stocurilor* se caracterizează prin faptul că: a) sunt deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii; b) se află în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii; c) există sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

Conform reglementărilor în vigoare[3], în cadrul stocurilor se cuprind:

a) mărfurile (bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării

---

[1] ***Ciclul de exploatare*** al unei entităţi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare şi finalizarea acestora în trezorerie sau sub forma unui echivalent de trezorerie.

[2] ***Echivalentele de trezorerie*** reprezintă investiţiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

[3] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

sau produsele realizate în instituții predate spre vânzare magazinelor proprii);

b) materiile prime (bunurile care participă direct la fabricarea produselor și se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată);

c) materialele consumabile (materialele auxiliare, combustibilii, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, semințele și materialele de plantat, furajele, medicamentele și materialele sanitare și alte materiale consumabile care participă sau ajută la procesul de fabricație fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit sau care asigură desfășurarea activității curente a instituției publice);

d) materialele de natura obiectelor de inventar [bunurile cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate active fixe corporale, indiferent de durata lor de folosință, sau cu o durată mai mică de *1* an, indiferent de valoarea lor, precum și bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecție, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, sculele, dispozitivele, verificatoarele, aparatele de măsură și control etc.)];

e) materialele rezerva de stat și de mobilizare, și anume: *e_1) materialele rezerva de stat* (bunurile din proprietatea publică a statului care se constituie în scopul de a interveni operativ pentru protecția populației, a economiei și pentru apărarea țării, în situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe sau în caz de război); *e_2) materialele rezerva de mobilizare* (bunurile din proprietatea publică a statului, precum: *e_{21}) în industrie:* materii prime, materiale, semifabricate, subansambluri și elemente de completare, utilaje strict specializate, scule, dispozitive, verificatoare; *e_{22}) în comunicații și transporturi:* materiale destinate restabilirii și menținerii în stare de funcționare a capacităților de transport și telecomunicații necesare asigurării nevoilor forțelor sistemului național de apărare; *e_{23}) în sănătate:* materiale sanitar-farmaceutice consumabile, materii prime și materiale necesare fabricării produselor farmaceutice, aparatură, instrumentar medical; *e_{24}) în comerț;* produse alimentare și industriale necesare asigurării cererilor unităților militare, solicitate pe plan local, la mobilizare.

f) ambalajele rezerva de stat și de mobilizare (ambalajele aferente bunurilor ce se constituie în rezerva de stat și de mobilizare menționate la lit. e);

g) alte stocuri (munițiile și furniturile pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și alte stocuri specifice altor instituții publice);

h) produsele, și anume: *h_1) semifabricatele* (produsele care nu au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic și care au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității sau se livrează terților); *h_2) produsele finite* (produsele care au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților); *h_3) produsele reziduale* (rebuturile[1], materialele recuperabile și deșeurile);

i) animalele și păsările [animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, purcei, mânji și altele) crescute pentru producție (lână, lapte, blană etc.), reproducție, muncă, reprezentație (spectacole), expunere în parcuri și în grădini zoologice, animalele și păsările aflate la îngrășat pentru a fi valorificate, precum și coloniile de albine];

j) ambalajele (ambalajele refolosibile, achiziționate sau realizate în instituție, folosite pentru ambalarea produselor destinate vânzării și care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contracte);

k) producția în curs de execuție (producția care nu a trecut prin toate fazele prevăzute în procesul tehnologic, precum și produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind, de asemenea, lucrările, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate);

l) bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului sau a unităților administrativ-teritoriale (bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului, precum și bunurile de acest fel lăsate în custodie sau în consignație la terți evidențiate de către direcțiile gene-

[1] ***Rebuturile*** pot fi parțiale sau definitive. Prin *rebut parțial* se înțelege produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte și care, supus unor operații de remediere, eficiente sub aspect economic, devine un produs corespunzător sau poate fi valorificat ca produs declasat. Produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte, dar poate fi valorificat, potrivit prevederilor legale, la preț redus, este considerat *produs declasat.* Se consideră *rebut definitiv* produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte și care nu poate fi utilizat decât , eventual, ca materie primă sau ca material pentru producerea altor bunuri.

rale ale finanțelor publice județene, respectiv a Municipiului București, precum și de administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București; bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale, precum și bunurile de această natură lăsate în custodie sau în consignație la terți evidențiate de către organele financiare ale unităților administrativ-teritoriale).

În cadrul stocurilor se includ și *bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare* sau *în consignație la terți*. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii de stocuri.

6.2. Momentul înregistrării stocurilor și evaluarea acestora

Referitor la *momentul înregistrării stocurilor*, trebuie avute în vedere următoarele aspecte: a) bunurile de natura stocurilor sunt considerate ca fiind achiziționate de către instituții din momentul în care acestea devin proprietare ale bunurilor sau atunci când furnizarea acestor bunuri este terminată; b) costurile bunurilor de natura stocurilor se recunosc în momentul consumului acestora. Excepție fac materialele de natura obiectelor de inventar, al căror cost se recunoaște în momentul scoaterii acestora din folosință.

Deținerea, cu orice titlu, de stocuri, precum și efectuarea de operațiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate, sunt interzise conform prevederilor art. 126 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. De aceea este necesar să se asigure:

a) recepționarea tuturor bunurilor materiale intrate în instituție și înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Stocurile primite pentru prelucrare, în custodie sau în consignație se recepționează și se evidențiază distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate, valoarea acestor bunuri se reflectă în conturi în afara bilanțului;

b) în situația unor decalaje între aprovizionarea și recepția stocurilor care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea instituției, se procedează astfel: b_1) bunurile *sosite fără factură* se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza recepției și a documentelor însoțitoare; b_2) bunurile *sosite și nerecepționate* se evidențiază distinct ca intrări în

gestiune la locul de depozitare pe baza documentelor însoțitoare. Nu se înregistrează în contabilitate datorită lipsei recepției acestora;

c) în cazul unor decalaje între vânzarea și livrarea stocurilor, acestea se înregistrează ca ieșiri din instituție, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel: c_1) bunurile *vândute și nelivrate* se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului; c_2) bunurile *livrate, dar nefacturate*, se evidențiază ca ieșiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieșirea acestora din gestiune potrivit legii;

d) bunurile aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări și, respectiv, la ieșiri, atât în gestiune, cât și în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

Stocurile *se evaluează* la data intrării în instituția publică (evaluare inițială), la ieșirea din gestiune, cu ocazia inventarierii și la încheierea exercițiului financiar. La *data intrării în patrimoniu,* bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la *valoarea de intrare*, denumită *valoare contabilă (cost istoric)*. Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce aceste bunuri în forma și în locul în care se găsesc. *Costul stocurilor unui prestator de servicii* cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare.

Prin *valoare de intrare* se înțelege:

a) costul de achiziție al stocurilor achiziționate cu titlu oneros. Acesta cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor nu fac parte din costul de achiziție;

b) costul de producție sau de prelucrare al stocurilor produse în instituția publică. Acesta cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile, precum și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, ma-

noperă directă şi alte cheltuieli directe de producţie, precum şi cota cheltuielilor indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia acestora. Următoarele elemente reprezintă exemple de ***costuri care nu trebuie incluse în costul stocurilor***, fiind recunoscute *drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit*: 1) pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise; 2) cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie; 3) regiile (cheltuielile) generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul final; 4) costurile de desfacere;

c) valoarea justă - pentru stocurile obţinute cu titlu gratuit. Se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite, sau pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizaţi.

În funcţie de specificul activităţii unei instituţii publice, pentru *determinarea costului* pot fi folosite, de asemenea, metoda costului standard, în activitatea de producţie, sau metoda preţului cu amănuntul, în comerţul cu amănuntul. **Metoda preţului cu amănuntul** este folosită în unităţile de desfacere cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor cu articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este indicat să se folosească altă metodă. În această situaţie, costul bunurilor vândute se calculează prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a preţului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

În cazul folosirii **metodei costului standard**[1], stocurilor li se stabilesc anticipat costurile de înregistrare cu ajutorul cărora se evidenţiază intrările şi ieşirile. Costurile standard pot fi costuri antecalculate sau costuri medii dintr-o perioadă anterioară, la stabilirea lor luându-se în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienţei şi capacităţii de producţie. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic şi ajustate, dacă este necesar, în funcţie de condiţiile existente la un moment dat.

Diferenţele de preţ dintre costul de înregistrare (standard) şi costul de a-

[1]Fl. I. Scorţescu, Metoda costului standard şi organizarea contabilităţii analitice a stocurilor în cadrul persoanelor juridice, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 43, seria Horticultură, 2000.

chiziție sau cel de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare (K)[1]} = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențele de preț aferente intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}} \quad (5)$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se evidențiază în conturile corespunzătoare în care au fost reflectate bunurile ieșite. Coeficienții de repartizare a diferențelor de preț pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul *I* și *II*, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau la costul de producție, după caz. Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite din gestiune, cât și asupra bunurilor rămase în stoc.

În exemplul luat, instituția publică utilizează prețul prestabilit de 1,30 lei/kg. În asemenea condiții, rezultă datele din tabelul *6*.

TABELUL 6

UTILIZAREA METODEI COSTURILOR STANDARD PENTRU EVIDENȚIEREA INTRĂRILOR ȘI IEȘIRILOR DE MATERII PRIME ÎN ȘI DIN GESTIUNE

Nr. crt.	Explicații	Cantitate (kg)	Preț unitar (lei/kg)	Valoare (lei)
1	Stoc inițial	3.250	1,30	4.225,0
2	Intrări de materii prime, conform facturii nr. 150/02.04.200X	1.450	1,30	1.885,0
3	Diferență de preț favorabilă	x	x	72,5

Pentru operațiunile (2) și (3) din acest tabel se întocmește articolul conta-

[1]La calcularea procentului mediu de adaos comercial, soldul inițial al contului de mărfuri și valoarea intrărilor de mărfuri în gestiune nu vor include TVA neexigibilă.

bil următor:

			D	C
%	=	401 „Furnizori”		1.957,5
301 „Materii prime”			1.885,0	
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”			72,5	

Cu bonul de consum nr. 20/03.04.200X se dau în fabricație materii prime în valoare de 4.420 lei (3.400 kg x 1,30 lei/kg = 4.420 lei). Acestea se contabilizează astfel:

			D	C
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	4.420	4.420

În baza facturii nr. 250/04.04.200X se achiziționează materii prime în valoare de 3.000 lei (2.500 kg x 1,20 lei/kg = 3.000 lei), evidențiate la prețul prestabilit de 1,30 lei/kg (2.500 kg x 1,30 lei/kg = 3.250 lei). Diferența de preț este de 250 lei (3.000 lei – 3.250 lei = – 250 lei). Contabilizarea acestor aspecte se realizează astfel:

			D	C
301 „Materii prime”	=	%	3.250	
		401 „Furnizori”		3.000
		308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”		250

Se dau în consum materii prime în valoare de 3.900 lei (3.000 kg x 1,30 lei/kg = 3.900 lei) care se contabilizează astfel:

			D	C
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	3.900	3.900

Conform facturii nr. 140/20.04.200X se înregistrează intrarea în gestiune a 1.500 kg x 1,30 lei/kg; diferența de preț este de 120 lei [(1.500 kg x 1,38 lei/kg = 2.070 lei) – (1.500 kg x 1,30 lei/kg = 1.950 lei) = 120 lei].

			D	C
%	=	401 „Furnizori”		2.070
301 „Materii prime”			1.950	
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”			120	

Diferențele de preț înregistrate trebuie repartizate asupra consumurilor efectuate. Pentru aceasta este necesară cunoașterea situației conturilor 301 „Materii prime” și 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”:

D	301 „Materii prime”		C
S_i	3.250 kg x 1,30 lei/kg = 4.225 lei	3.400 kg x 1,30 lei/kg = 4.420 lei	
	1.450 kg x 1,30 lei/kg = 1.885 lei	3.000 kg x 1,30 lei/kg = 3.900 lei	
	2.500 kg x 1,30 lei/kg = 3.250 lei		
	1.500 kg x 1,30 lei/kg = 1.950 lei		
Rd	5.450 kg = 7.085 lei	6.400 kg x 1,30 lei/kg = 8.320 lei	Rc

D	308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”		C
	72,5 lei	250,0 lei	
	120,0 lei		
Rd	192,5 lei	250,0 lei	Rc

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii materiilor prime și asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient (K) care se calculează astfel:

$$K_{308} = \frac{S_{i308} \pm \text{Rd cumulat}_{308}}{S_{i301} \pm \text{Rd cumulat}_{301}} = \frac{250,0 - 192,5}{4.225 + 7.085} = \frac{57,5}{11.310} = 0,0052.$$

Acest coeficient (K) se înmulțește cu valoarea materiilor prime ieșite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se evidențiază în contul corespunzător în care au fost reflectate materiile prime ieșite din unitate, astfel:

- 0,0052 x 4.420 lei = 22,984 lei;
- 0,0052 x 3.900 lei = 20,280 lei;

= 43,264 lei.

Cele două sume se contabilizează în felul următor:

			D	C
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”	22,984	22,984

			D	C
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”	20,280	20,280

După aceste înregistrări, situația celor trei conturi se prezintă după cum urmează:

D	301 „Materii prime”		C
S_i	4.225	4.420	
	1.885	3.900	
	3.250		
	1.950		
TSD	7.085	8.320	TSC
		2.740	Sfd

D	308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”		C
	72,5	250,0	
	120,0		
TSD	192,5	250,0	TSC
Sfc	142,4		

D	601 „Cheltuieli cu materiile prime”		C
	4.420,000	43,264	
	3.900,000		
TSD	8.320,000	43,264	TSC
		8.276,736	Sfd

Soldul debitor al contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime” este preluat de contul 121 „Rezultatul patrimonial” prin următorul articol contabil:

			D	C
121 „Rezultatul patrimonial”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”	8.276,736	8.276,736

Reglementările și standardele internaționale recomandă mai multe metode de evaluare a stocurilor și a altor active fungibile[1] *la ieșirea din gestiune*, precum: metoda identificării specifice, metoda costului mediu ponderat (CMP), metoda primul intrat-primul ieșit (FIFO), metoda ultimul intrat-primul ieșit (LIFO)[2].

[1] ***Bunurile fungibile*** sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

[2] Dacă valoarea prezentată în bilanț, rezultată după aplicarea metodelor CMP, FIFO și LIFO, *diferă în mod semnificativ, la data bilanțului*, de valoarea determinată pe baza ultimei valori de piață cunoscute înainte de data bilanțului, valoarea acestei diferențe trebuie prezentată în notele explicative ca total pe categorie de active.

În art. 131 alin. (6) din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, se menţionează că metoda de evaluare aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă pentru elemente similare de natura stocurilor de la un exerciţiu financiar la altul. Dacă, în situaţii excepţionale, ordonatorii de credit decid să schimbe metoda pentru un anumit element de stocuri, în notele explicative trebuie să se prezinte următoarele informaţii: a) motivul schimbării metodei; b) efectele sale asupra rezultatului.

O entitate publică trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul a costului poate fi justificată.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei fungibile şi al acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin **identificarea specifică a costurilor individuale**. Aceasta presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Un asemenea tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

La *ieşirea din gestiune* sau *la darea în consum*, stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitatea instituţiei publice la valoarea lor de intrare, prin aplicarea uneia din metodele următoare[1]:

a) metoda primul intrat – primul ieşit (FIFO);

b) metoda costului mediu ponderat (CMP);

c) metoda ultimul intrat – primul ieşit (LIFO).

Potrivit **metodei primul intrat-primul ieşit (FIFO)**, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau la costul de producţie al primei intrări (lot), respectiv al articolului care este cel mai vechi în stoc. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie

[1] Daniela-Neonila Mardiros, Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor de materii prime gestionate de persoanele juridice care desfăşoară activităţi economice, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 44, seria Agronomie, 2001.

sau la cel de producție al lotului următor, în ordine cronologică.

Pentru exemplificarea utilizării acestei metode se consideră datele prezentate în tabelul 7.

TABELUL 7

IEȘIREA STOCURILOR DIN GESTIUNE PRIN METODA FIFO

Nr. crt.	Explicații	Cantitate (kg)	Preț unitar (lei/kg)	Valoare (lei)
1	Stoc inițial	3.250	1,30	4.225,0
2	Intrări de materii prime, conform facturii nr. 151/02.04.200X	1.450	1,35	1.957,5
3	Cantitatea totală	4.700	x	6.182,5

Se dau în consum materii prime în valoare de 3.900 lei, adică 3.000 kg x x 1,30 lei/kg = 3.900 lei, care se contabilizează astfel:

			D	C
601 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 „Materii prime"	3.900	3.900

După darea în consum a cantității de 3.000 kg, stocul după prima ieșire este format din cantitatea inițială neconsumată (3.500 kg – 3.000 kg = 250 kg) + + cantitatea intrată pe 02.04.200X (1.450 kg), respectiv:

- 250 kg x 1,30 lei/kg = 325,0 lei;
- 1.450 kg x 1,35 lei/kg = 1.957,5 lei;
- 1.700 kg = 2.282,5 lei.

Intrarea de materii prime în gestiune (2.500 kg x 1,20 lei/kg = 3.000 lei) se contabilizează astfel:

			D	C
301 „Materii prime"	=	401 „Furnizori"	3.000	3.000

Din stocul inițial a mai rămas cantitatea de 250 kg a cărei valoare este de 325 lei (250 kg x 1,30 lei/kg = 325 lei). După epuizarea stocului inițial (3.000 kg + + 250 kg = 3.250 kg), se mai dă în consum cantitatea de 1.450 kg, rezultată din prima intrare (02.04.200X), la care se adaugă cantitatea de 1.700 kg din intrarea a II-a de 2.500 kg, adică: 250 kg + 1.450 kg + 1.700 kg = 3.400 kg. Suma care se trece în debitul contului de cheltuieli rezultă, așadar, din următoarele calcule:

- 250 kg x 1,30 lei/kg = 325,0 lei;

- 1.450 kg x 1,35 lei/kg = 1.957,5 lei;
- 1.700 kg x 1,20 lei/kg = 2.040,0 lei;

- 3.400 kg = 4.322,5 lei.

			D	C
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	4.322,5	4.322,5

După ieşirea din gestiunea instituţiei publice a cantităţii de 3.400 kg, mai rămâne un stoc de 800 kg [(3.250 kg + 1.450 kg + 2.500 kg) – (3.000 kg + 3.400 kg) = 800 kg]. Stocul final are valoarea de 960 lei (800 kg x 1,20 lei/kg = 960 lei).

Situaţia contului de cheltuieli cu materiile prime se prezintă astfel:

D 601 „Cheltuieli cu materiile prime”	C
3.000 kg x 1,30 lei/kg = 3.900,0 lei 250 kg x 1,30 lei/kg = 325,0 lei 1.450 kg x 1,35 lei/kg = 1.957,5 lei 1.700 kg x 1,20 lei/kg = 2.040,0 lei	
6.400 kg = 8.222,5 lei	

Contul 121 „Rezultatul patrimonial” preia soldul debitor al contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime” prin următorul articol contabil:

			D	C
121 „Rezultatul patrimonial”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”	8.222,5	8.222,5

Bunurile ieşite din gestiune se evaluează, potrivit **metodei ultimul intrat-primul ieşit (LIFO)**, la costul de achiziţie sau la costul de producţie al ultimei intrări (lot), respectiv al articolului care este cel mai recent. Pe măsura epuizării ultimului lot, cantităţile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau la cel de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Pe baza datelor din tabelul *8* se exemplifică modul de utilizare a acestei metode.

TABELUL 8

IEŞIREA STOCURILOR DIN GESTIUNE DUPĂ METODA LIFO

Nr. crt.	Explicaţii	Cantitate (kg)	Preţ unitar (lei/kg)	Valoare (lei)
1	Stoc iniţial	3.250	1,30	4.225,0
2	Intrări de materii prime, conform facturii 150 din 02.04.200X	1.450	1,35	1.957,5
3	Cantitatea totală	4.700	x	6.182,5

Obligația față de furnizorul de materii prime se contabilizează în felul următor:

			D	C
301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	1.957,5	1.957,5

Din tabelul *8* rezultă că ultima intrare de materii prime în entitate este de 1.450 kg. Înseamnă că mai întâi se dă în consum această cantitate. După epuizarea acestui lot se mai dă în consum cantitatea de 1.950 kg din stocul inițial. Suma care se evidențiază ca o cheltuială rezultă din următorul calcul și din înregistrarea care urmează:

- 1.450 kg x 1,35 lei/kg = 1.957,5 lei;
- 1.950 kg x 1,30 lei/kg = 2.535,5 lei;

- 3.400 kg = 4.492,5 lei.

			D	C
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	4.492,5	4.492,5

După această ieșire, mai rămâne în stoc cantitatea de 1.300 kg (3.250 kg – – 1.950 kg = 1.300 kg) evaluată la 1.690 lei (1.300 kg x 1,30 lei/kg = 1.690 lei). În cursul exercițiului financiar mai intră în gestiune, conform facturii nr. 200/04.04.200X, materii prime în valoare de 3.000 lei (2.500 kg x 1,20 lei/kg). Ultimul aspect se contabilizează în felul următor:

			D	C
301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	3.000	3.000

Conform bonului de consum nr. 30/08.04.200X, se dă în consum cantitatea de 3.000 kg din stocul achiziționat în ziua de 04.04.200X (2.500 kg) și din cel existent înainte de intrarea menționată (3.250 kg – 1.950 kg = 1.300 kg). Se scoate mai întâi din gestiune ultima cantitate intrată (2.500 kg). După epuizarea acestui lot, se mai dă în consum cantitatea de 500 kg din cea aflată în stoc (3.000 kg – – 2.500 kg = 500 kg). Calculele care urmează dau mărimea cheltuielilor cu materiile prime, astfel:

- 2.500 kg x 1,20 lei/kg = 3.000 lei;
- 500 kg x 1,30 lei/kg = 650 lei;

- 3.000 kg = 3.650 lei.

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	D 3.650	C 3.650

După această ieşire, stocul este de 800 kg (1.300 kg – 500 kg = 800 kg), iar intrarea de materii prime, conform facturii nr. 140/20.04.200X, este în valoare de 2.070 lei (1.500 kg x 1,38 lei/kg = 2.070 lei). Înregistrarea contabilă care se face în acest caz este următoarea:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	D 2.070	C 2.070

Având în vedere cantitatea neconsumată din stocul iniţial de 800 kg [3.250 kg – (1.950 kg + 500 kg) = 800 kg], cât şi ultima intrare de materii prime în entitate (1.500 kg), rezultă că stocul final este de 2.300 kg, din care:

- 800 kg x 1,30 lei/kg = 1.040 lei;
- 1.500 kg x 1,38 lei/kg = 2.070 lei;

- 2.300 kg = 3.110 lei.

După aceste calcule şi înregistrări contabile, situaţia contului de cheltuieli se prezintă astfel:

D	601 „Cheltuieli cu materiile prime” C
1.450 kg x 1,35 lei/kg = 1.957,5 lei	
1.950 kg x 1,30 lei/kg = 2.535,0 lei	
2.500 kg x 1,20 lei/kg = 3.000,0 lei	
500 kg x 1,30 lei/kg = 650,0 lei	
6.400 kg = 8.142,5 lei	

Prin articolul contabil care urmează se evidenţiază preluarea soldului debitor al contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime” de contul 121 „Rezultatul patrimonial”:

121 „Rezultatul patrimonial”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”	D 8.142,5	C 8.142,5

Metoda costului mediu ponderat (CMP) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după

fiecare recepție, ca raport între valoarea totală a stocului inițial (S_i) plus valoarea totală a intrărilor (V_i) și cantitatea existentă în stocul inițial (Q_s) plus cantitățile intrate (q_i), astfel:

$$CMP = \frac{S_i + V_i}{Q_s + q_i} \qquad (6)$$

Exemplificarea modului de calcul al costului mediu ponderat (CMP) se face pe baza datelor din tabelul 9[1].

TABELUL 9

DETERMINAREA COSTULUI MEDIU PONDERAT

Nr. crt.	Explicații	Cantitate (kg)	Preț unitar (lei/kg)	Valoare (lei)
1	Stoc inițial	3.250	1,30	4.225,0
2	Intrări de materii prime, conform facturii nr. 150/02.04.200X	1.450	1,35	1.957,5
3	Cantitatea totală	4.700	x	6.182,5
4	Costul mediu ponderat aferent stocului (lei/kg)	x	x	6.182,5 : 4.700 = = 1,31543

Pentru materiile prime intrate în unitate, prin achiziționare, se întocmește următorul articol contabil:

			D	C
301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	1.957,5	1.957,5

Cu bonul de consum nr. 20/03.04.200X se scot din gestiune materii prime în cantitate de 3.400 kg. Această cantitate se înmulțește cu costul mediu ponderat aferent stocului și se obține astfel valoarea de 4.472,462 lei (3.400 kg x 1,31543 lei/kg = 4.472,462 lei), care se evidențiază pe cheltuieli în felul următor:

			D	C
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	4.472,462	4.472,462

În patrimoniul instituției publice intră materii prime, conform facturii nr. 200/04.04.200X, în valoare de 3.000 lei (2.500 kg x 1,20 lei/kg = 3.000 lei). Articolul contabil care se întocmește pentru această operațiune este următorul:

[1] Daniela-Neonila Mardiros, Evaluarea și înregistrarea în contabilitate a stocurilor de materii prime gestionate de persoanele juridice fără scop lucrativ care desfășoară activități economice, în „Lucrări științifice”, Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad” Iași, vol. 43, seria Agricultură, 2000.

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	D 3.000	C 3.000

După scoaterea din gestiune a celor 3.400 kg de materii prime a mai rămas în stoc cantitatea de 1.300 kg [(3.250 kg + 1.450 kg) – 3.400 kg = 1.300 kg]. Costul mediu ponderat aferent acestui stoc este de 1.710,059 lei (1.300 kg x x 1,31543 lei/kg = 1.710,059 lei). Având în vedere costul mediu ponderat aferent stocului de materii prime după prima intrare (1,31543 lei/kg), precum și cantitatea intrată în unitate în ziua de 04.04.200X (2.500 kg), rezultă mărimea costului mediu după a doua intrare de materii prime:

$$\frac{(1.300\,kg \times 1{,}31543\,lei/kg) + (2.500\,kg \times 1{,}20\,lei/kg)}{1.300kg + 2.500\,kg} = \frac{4.710{,}059}{3.800} = 1{,}23949\,lei/kg$$

Din cantitatea existentă în depozit (1.300 kg + 2.500 kg = 3.800 kg), la un cost mediu de 1,23949 lei/kg, se dau în consum 3.000 kg în valoare de 3.718,47 lei (3.000 kg x 1,23949 lei/kg = 3.718,47 lei) care se contabilizează astfel:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	D 3.718,47	C 3.718,47

Cu factura nr. 140/20.04.200X se contabilizează recepționarea unor materii prime în cantitate de 1.500 kg, la un cost de achiziție de 1,38 lei/kg, conform următorului articol contabil:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	D 2.070	C 2.070

Având în vedere stocul inițial de materii prime (3.250 kg), intrările de materii prime din 02.04.200X (1.450 kg) și din 04.04.200X (2.500 kg), precum și ieșirile de materii prime (3.400 kg + 3.000 kg = 6.400 kg), rezultă că, înaintea ultimei intrări de materii prime din 20.04.200X, costul mediu aferent stocului este de 991,592 lei (800 kg x 1,23949 lei/kg = 991,592 lei).

Stocul înaintea ultimei intrări de materii prime (800 kg) + cantitatea intrată în ziua de 20.04.200X (1.500 kg) reprezintă 2.300 kg. Costul mediu aferent acestui stoc se determină în felul următor:

$$\overline{C} = \frac{(800kg \times 1{,}23949lei/kg) + (1.500kg \times 1{,}38lei/kg)}{800kg + 1.500kg} = \frac{3.061{,}592}{2.300} = 1{,}33113\,lei/kg$$

Mărimea cheltuielilor cu materiile prime rezultă din următoarea situație:

D	601 „Cheltuieli cu materiile prime"	C
3.400 kg x 1,31543 lei/kg = 4.472,462 lei		
3.000 kg x 1,23949 lei/kg = 3.718,470 lei		
6.400 kg = 8.190,932 lei		

Soldul debitor al contului 601 „Cheltuieli cu materiile prime" este preluat de contul 121 „Rezultatul patrimonial" prin următorul articol contabil:

			D	C
121 „Rezultat patrimonial"	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime"	8.190,932	8.190,932

Şi stocurile aflate în patrimoniul instituțiilor publice se evaluează *cu ocazia inventarierii*. Compartimentele instituțiilor publice a căror activitate constă în primirea, păstrarea şi eliberarea de valori materiale sau băneşti, indiferent sub ce formă, şi pentru care se ține o evidență separată, poartă denumirea de *gestiuni*. Conducătorii acestor entități sunt obligați să organizeze şi să asigure controlul periodic al gestiunilor de valori materiale şi băneşti. Un asemenea control se organizează prin *inventariere* şi urmăreşte constatarea faptică a stocurilor de valori materiale şi băneşti existente într-o gestiune la un moment dat, modul de păstrare şi întreținere a valorilor materiale, legalitatea şi realitatea operațiunilor de intrare şi de ieşire a valorilor, stabilirea diferențelor între datele evidenței şi constatările faptice, precum şi înregistrarea acestora în contabilitate[1].

Organizarea şi desfăşurarea inventarierii şi numărul minim de verificări care trebuie efectuate în cursul unui an sunt reglementate prin dispoziții legale. În afara verificărilor periodice, se fac inventarieri şi la desființarea gestiunii prin reorganizare, comasare, divizare etc., în caz de forță majoră (incendii, inundații), la înlocuirea gestionarului, când există indicii de furt, lipsuri etc. Pentru a se asigura inventarierea fiecărei gestiuni, conform dispozițiilor legale, se întocmeşte, anual, un plan de control, în care se înscriu gestiunile care trebuie verificate, numărul de verificări care urmează să se efectueze şi perioadele când vor fi realizate.

În vederea organizării şi desfăşurării operațiilor de inventariere, în fiecare instituție publică se formează o comisie centrală de inventariere şi subcomi-

[1]Gh. Scorțescu, Fl. I. Scorțescu, Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitatea asociațiilor şi fundațiilor, Editura „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2006, p. 368.

sii de inventariere, prin decizii date de conducătorul unității. În decizia de inventariere se menționează gestiunea care urmează să fie inventariată, obiectul inventarierii, numele gestionarului, data începerii și terminării operațiunii de inventariere etc.

Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii și nici contabilii care țin evidența gestiunii respective. La unitățile de desfacere cu amănuntul, gestionarul trebuie să întocmească și să depună la contabilitate, înainte de începerea inventarierii, *raportul de gestiune*, în care se va înscrie toate documentele de intrare și de ieșire a mărfurilor, precum și cele privind numerarul depus la casierie.

Înainte de începerea inventarierii, comisia de inventariere efectuează o serie de activități, cum ar fi: vizează toate registrele și documentele la ultima lucrare pentru a se evita efectuarea unor operații după începerea inventarierii; ridică registrele și documentele în vederea verificării lor; sigilează încăperile auxiliare, ușile de acces secundare încheind un proces-verbal de sigilare; controlează aparatele de măsurat sau cântărit; ia declarație scrisă gestionarului în care acesta trebuie să arate unde se găsesc valorile materiale și bănești ale gestiunii, dacă are valori care nu aparțin unității, dacă are plusuri despre a căror cantitate sau valoare are cunoștință, dacă a primit sau eliberat valori materiale sau bănești fără documente legale, dacă deține numerar, rezultat din vânzarea bunurilor, în gestiunea sa și cât anume etc.

Declarația se certifică de către responsabilul comisiei de inventariere și se anexează la procesul-verbal de verificare a gestiunii, făcând parte integrantă din acesta. Se trece apoi la inventarierea valorilor materiale, constatările fiind înscrise în *„liste de inventar"*, la unitățile care țin evidența global-valorică, sau în *„situații comparative de gestiune"*, la entitățile în care evidența este organizată cantitativ-valoric. Aceste documente se întocmesc pe locuri de depozitare, pe gestionari și pe categorii de bunuri, cu caracteristicile respective care trebuie să fie identice cu cele din contabilitate.

Listele de inventariere se semnează pe fiecare filă de către membrii comisiei de inventariere și de gestionari. În cazul gestiunilor colective (cu mai mulți gestionari), acestea se semnează de către toți gestionarii. În situația predării-primirii gestiunii, listele de inventariere trebuie semnate atât de către ges-

tionarul predător, cât şi de cel primitor.

Pe ultima filă a listei de inventariere gestionarul menţionează dacă toate datele specificate în acest document sunt reale şi exacte, dacă inventarierea s-a făcut faptic în prezenţa sa şi că nu au fost omise valori materiale sau băneşti, dacă are de făcut obiecţii cu privire la modul de desfăşurare a inventarierii şi dacă toate valorile menţionate sunt în păstrarea şi răspunderea sa. Documentul menţionat serveşte pentru stabilirea lipsurilor şi a plusurilor de bunuri şi de valori, precum şi pentru constatarea deprecierilor.

Pentru stabilirea rezultatelor inventarierii, se compară existenţele determinate prin inventariere cu datele furnizate de contabilitate. Diferenţele constatate la inventariere se pot datora unor cauze diferite, cum sunt: pierderi normale în timpul transportului, depozitării, desfacerii şi manipulării, ca urmare a evaporării, scurgerii, uscării, spargerii sau altor cauze; pierderi peste norme datorate unor accidente sau unor cauze de forţă majoră; pierderi provenite din vina gestionarului (neglijenţă, proastă gospodărire, rea-credinţă etc.). Scăderea din contabilitate a unor pagube care nu se datorează culpei unei persoane se face, potrivit reglementărilor în vigoare, în baza aprobării ordonatorului de credite respectiv, cu avizul ordonatorului de credite ierarhic superior.

Limitele maxime de perisabilitate admise pentru instituţiile publice se aprobă de către ordonatorul principal de credite. În acest scop, ministerele stabilesc limite proprii care se supun spre avizare Ministerului Finanţelor Publice. Declasarea şi casarea unor bunuri materiale se aprobă de către ordonatorul superior de credite, respectiv principal sau secundar, după caz.

Pierderile materiale normale sunt stabilite pe stocuri, sub forma unor cote procentuale care se aplică la volumul valoric al activelor intrate în gestiune în perioada de la ultimul inventar la zi. Acordarea pierderilor materiale normale se face numai până la limita lipsurilor rezultate la inventariere. Dispoziţiile legale în vigoare permit compensarea plusurilor şi minusurilor între sortimentele aceleiaşi valori materiale, la aceeaşi persoană responsabilă şi pentru diferenţele constatate în perioada verificată. În cazul în care se constată diferenţe în plus sau în minus între stocul faptic şi soldul scriptic, gestionarul este obligat, la cererea comisiei de inventariere, să dea explicaţii scrise asupra cauzelor acestor diferenţe.

Rezultatele definitive ale inventarierii, constatările cu privire la modul de păstrare a valorilor materiale, la felul cum este ţinută evidenţa de către gestionar şi orice alte observaţii cu privire la activitatea gestiunii verificate sunt înscrise într-un *proces-verbal privind rezultatele inventarierii.* Pe baza documentelor de control, în termenele stabilite prin dispoziţiile legale, conducătorul instituţiei publice trebuie să ia măsuri pentru remedierea deficienţelor, pentru sancţionarea vinovaţilor şi pentru recuperarea eventualelor pagube aduse unităţii.

Evaluarea stocurilor *cu ocazia inventarierii* se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită **valoare de inventar**. Aceasta se stabileşte în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei, conform normelor remise în acest scop de către Ministerul Finanţelor Publice.

Potrivit prevederilor art. 134 alin. (1) din Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate *în bilanţ* la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la **valoarea realizabilă netă**[1], prin reflectarea unei *ajustări pentru depreciere*[2].

Înregistrarea în contabilitate a unei ajustări pentru deprecierea stocurilor presupune, aşadar, ca la *încheierea exerciţiului financiar* elementele de stocuri să se evalueze şi să se evidenţieze în situaţiile financiare anuale la valoarea de intrare în unitate (valoarea contabilă) pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, se compară valoarea stabilită pe baza inventarierii, denumită *valoare de inventar*, cu *valoarea de intrare (contabilă).*

Diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de intrare, pentru fiecare sortiment de stoc, nu se înregistrează în contabilitate; valoarea stocurilor se menţine la cea contabilă, adică la valoarea lor de intrare în unitate. *Diferenţele constatate în minus* între valoarea actuală, stabilită la inventariere (mai mică), şi cea de intrare în unitate (mai mare) denotă o depreciere a stocurilor inventariate, rezultată din cauze ale căror efecte sunt reversibile. Va-

---

[1]Prin ***valoare realizabilă netă*** se înţelege preţul de vânzare estimat care ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, şi costurile estimate necesare vânzării.

[2]Dacă stocurile fac obiectul ajustărilor pentru depreciere cu caracter excepţional, exclusiv în scop fiscal, suma ajustărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate trebuie prezentate *în notele explicative.*

loarea acestor active circulante se menține, de asemenea, la valoarea de intrare, iar pentru diferențele nefavorabile se efectuează ajustări pentru depreciere pe seama cheltuielilor. Acestea se înscriu în activul bilanțului ca elemente substractive (corectează în minus valoarea contabilă a stocurilor).

6.3. Organizarea contabilității activelor circulante materiale

Contabilitatea acestor active este organizată pe categorii de stocuri. Evidența permanentă a existenței și mișcării unor asemenea active, controlul gestionării acestora și reliefarea ajustărilor pentru deprecierea reversibilă a stocurilor reprezintă elemente pe care trebuie să le asigure contabilitatea activelor circulante materiale.

Contabilitatea stocurilor se ține *cantitativ și valoric* sau *numai valoric* prin folosirea inventarului permanent[1] sau a inventarului intermitent[2]. Instituțiile publice pot organiza contabilitatea analitică pe baza uneia din următoarele metode: operativ-contabilă (metoda pe solduri), cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic) și global-valorică. Evidența analitică a stocurilor asigură exactitatea datelor privind intrările și ieșirile acestora pe fiecare fel de material și pe gestiuni, contribuind la exercitarea unui control operativ asupra existenței și mișcării lor.

Metoda operativ-contabilă (pe solduri) se poate aplica pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor și ambalajelor. Constă în ținerea, la locul de depozitare, a evidenței cantitative a bunurilor materiale pe categorii, cu ajutorul *fișelor de magazie*, iar în contabilitate, în realizarea evidenței valorice, pe conturi de materiale, desfășurate valoric pe gestiuni; evidența, în cadrul gestiunilor, este organizată pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul exactității înregistrărilor din evidența gestiunilor (depozitelor) cu cele din contabilitate se asigură lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative transcrise din fișele de magazie

[1]În condițiile folosirii ***inventarului permanent***, în contabilitate se înregistrează toate operațiunile de intrare și de ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și valoric.

[2]***Inventarul intermitent*** constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. În acest caz, *ieșirile* se determină ca diferență între valoarea stocului inițial plus valoarea intrărilor și valoarea stocului final (determinat pe baza inventarierii).

în registrul stocurilor.

Etapele de realizare a evidenţei analitice a stocurilor, în cadrul acestei metode, constau în următoarele: a) cantităţile de materiale intrate şi ieşite se înregistrează, pe baza documentelor justificative, în *fişele de magazie*, stabilindu-se după fiecare operaţie stocul existent în depozit; b) periodic sau chiar zilnic, un contabil care ţine contabilitatea materialelor verifică operaţiile înscrise în fişele de magazie, după care predă documentele la contabilitate; c) documentele primite la contabilitate se prelucrează (se grupează pe intrări-ieşiri şi pe locuri de consum), iar după aceea se înregistrează în nişte situaţii analitice ale intrărilor şi, respectiv, ale ieşirilor de stocuri (aceste situaţii se completează zilnic sau la intervale scurte de timp, pentru fiecare document în parte, cu valoarea stocurilor intrate şi, respectiv, ieşite din depozit); d) pe baza datelor rezultate din situaţiile analitice ale intrărilor şi ieşirilor de stocuri se completează *„Fişa centralizatoare a mişcărilor valorice pe grupe de stocuri”*. Acest document este necesar pentru stabilirea cu mai multă uşurinţă a eventualelor diferenţe dintre datele din registrul de stocuri şi cele din conturile sintetice de stocuri.

Pentru verificarea concordanţei dintre datele din contabilitatea sintetică şi cele din contabilitatea analitică, la finele lunii, se completează *„Registrul stocurilor”*. Valoarea stocurilor, stabilită pe total şi pe grupe, cu ajutorul registrului de stocuri, trebuie să fie egală cu soldul grupei respective din fişa centralizatoare a mişcărilor valorice, iar totalul cu cel al contului sintetic de stocuri.

Metoda cantitativ-valorică (pe fişe de cont analitic) se poate folosi pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor şi ambalajelor. Constă în ţinerea evidenţei cantitative pe categorii de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni şi realizarea în contabilitate a evidenţei cantitativ-valorice. Verificarea exactităţii înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi din contabilitate se face prin punctajul periodic dintre cantităţile operate în fişele de magazie şi cele din fişele de cont analitic de la contabilitate.

Metoda global-valorică se poate utiliza pentru contabilitatea analitică a mărfurilor şi ambalajelor din unităţile de desfacere cu amănuntul, rechizitelor de birou, imprimatelor, materialelor folosite la ambalare, materialelor de natura

obiectelor de inventar, precum şi a altor categorii de bunuri. Constă în ţinerea evidenţei numai global-valoric, atât la nivelul gestiunii, cât şi în contabilitate. Mişcările de stocuri, potrivit acestei metode, nu se mai înregistrează în fişa de magazie, cantitativ pe fiecare fel de stocuri. Fişele de magazie sunt înlocuite cu registrul de gestiune în care, zilnic, sunt înregistrate valoric intrările şi ieşirile pe baza documentelor justificative, iar la sfârşitul zilei se stabileşte soldul. Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunii cu cea din contabilitate se efectuează numai valoric la perioade stabilite de unitate.

6.3.1. Contabilitatea stocurilor de materii şi materiale

Materiile şi materialele necesare activităţii instituţiilor publice (materii prime, materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, furaje, hrană, alte materiale consumabile, medicamente şi materiale sanitare), materialele de natura obiectelor de inventar şi materialele date în prelucrare în instituţie se înregistrează cu ajutorul conturilor corespunzătoare din grupa *30 „STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE"*. Această grupă cuprinde, de asemenea, conturile în care se evidenţiază stocurile de materiale strategice şi alte stocuri cu o importanţă deosebită pentru economia naţională. Funcţionează după regula conturilor de activ. În debitul lor se înregistrează intrările de materii şi materiale în gestiune pe diverse căi, iar în credit se reflectă ieşirea acestora din patrimoniu. Soldul *debitor* reprezintă valoarea materiilor şi a materialelor existente în stoc.

♦ Evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de ***materii prime*** se ţine cu ajutorul contului **301 „Materii prime"**, prin folosirea inventarului permanent sau a inventarului intermitent. Contabilitatea analitică se ţine distinct pe feluri sau grupe (categorii) de materii prime, grupate pe magazii (gestiuni), potrivit metodei prevăzute de lege pentru evidenţa stocurilor, în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii ale instituţiei publice.

Contul 301 „Materii prime" se debitează, prin creditul conturilor corespunzătoare, cu valoarea materiilor prime intrate în unitate pe diverse căi, cum ar fi: semifabricate sau produse finite reţinute pentru a fi consumate ca materii prime în aceeaşi unitate, achiziţie de la furnizori, aduse de la terţi, primite de la instituţia superioară/instituţiile subordonate, cumpărate din avansuri de trezo-

rerie, constatate plus la inventar sau restituite la magazie ca nefolosite, primite cu titlu gratuit, rezultate din dezmembrarea unor active fixe etc.

Materiile prime date în prelucrare în instituție, trimise la terți pentru prelucrare, standuri și expoziții etc., transferate instituției superioare/instituțiilor subordonate, vândute ca atare, incluse pe cheltuieli la momentul consumului, constatate lipsă la inventar, degradate, transferate cu titlu gratuit, distruse de calamități etc. se evidențiază în creditul contului analizat. Soldul *debitor* al contului 301 „Materii prime" reprezintă valoarea materiilor prime existente în stoc.

În registrul-jurnal nr. *31* se prezintă funcțiunea contului, precum și alte aspecte.

REGISTRUL-JURNAL NR. 31

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Materii prime rezultate în urma sacrificării animalelor și păsărilor (10.000 lei), semifabricate (3.000 lei) și produse finite reținute pentru a fi consumate în unitate ca materii prime (5.000 lei)	301	% 307 341 345	**18.000** 10.000 3.000 5.000
2	Valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime trimise spre prelucrare sau în custodie la terți (15.000 lei), active de felul acesta aduse de la terți (15.000 lei) și valoarea serviciilor aferente materiilor prime intrate în gestiune din categoria celor aduse de la terți (1.000 lei)	351 301 % 301 4426	301 351 401	15.000 15.000 **1.190** 1.000 190
3	Achiziționarea de materii prime de la furnizori (20.000 lei) și din avansuri de trezorerie (2.000 lei)	% 301 4426 % 301 4426	401 542	**23.800** 20.000 3.800 **2.380** 2.000 380
4	Materii prime achiziționate de la furnizori pe baza avizului de însoțire a mărfii (15.000 lei)	% 301 4428	408	**17.850** 15.000 2.850
5	Taxe vamale (50.000 lei) aferente materiilor prime aprovizionate din import	301	446	50.000
6	Materii prime provenite de la instituția superioară (1.860 lei) și de la alte instituții subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite (1.180 lei)	301	% 481 482	**3.040** 1.860 1.180
7	Valoarea materiilor prime primite cu titlu gratuit (500 lei)	301	779	500

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Creditoare	SUMA
8	Materii prime rezultate din dezmembrarea unor active fixe (2.000 lei)	301	791	2.000
9	Prețul de înregistrare al materiilor prime incluse pe cheltuieli la momentul consumului (3.000 lei), al celor constatate lipsă la inventar (200 lei) sau degradate care se încadrează în normele legale (100 lei)	601 601 601	301 301 301	3.000 200 100
10	Plus de materii prime constatat la inventariere (200 lei) și bunuri de această natură restituite la magazie ca nefolosite (400 lei)	301 301	601 601	200 400
11	Valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime existente în stoc, la sfârșitul perioadei, stabilită pe baza inventarului *(în cazul aplicării inventarului intermitent)*, în sumă de 485 lei	301	601	485
12	Lipsuri sau degradări de materii prime constatate în depozitele unității peste normele legale care nu se impută (300 lei) și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora (57 lei)	601 635	301 4427	300 57
13	Valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime stabilite lipsă sau degradate pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau nu pot fi înregistrate pe cheltuieli (800 lei)	473	301	800
14	Transfer cu titlu gratuit de materii prime unor instituții publice (2.250 lei), precum și valoarea pierderilor din calamități constatate la asemenea bunuri (956 lei)	658 690	301 301	2.250 956
15	Materii prime date în prelucrare în instituție (1.500 lei), transferate instituțiilor subordonate (340 lei) și altor instituții subordonate aceluiași ordonator principal sau secundar de credite (537 lei)	% 307 481 482	301	2.377 1.500 340 537
16	Trecerea de materii prime în categoria mărfurilor în vederea vânzării prin magazinul propriu de desfacere (700 lei)	371	301	700

♦ Obținerea de produse finite și de semifabricate, executarea de lucrări și prestarea de servicii presupun existența unor importante cantități de ***materiale consumabile***. Din această categorie fac parte materialele auxiliare, combustibilii, materialele pentru ambalat, piesele de schimb, semințele și materialele de plantat, furajele, hrana, alte materiale consumabile, medicamentele și materialele sanitare. Toate aceste elemente participă sau ajută la procesul de fabrica-

ție sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.

Evidența existenței și mișcării stocurilor de materiale consumabile se ține cu ajutorul contului **302 „Materiale consumabile"**[1], prin folosirea inventarului permanent sau a celui intermitent. Contabilitatea se ține distinct pe conturile sintetice de gradul *II* (*3021 „Materiale auxiliare", 3022 „Combustibili", 3023 „Materiale pentru ambalat", 3024 „Piese de schimb", 3025 „Semințe și materiale de plantat", 3026 „Furaje", 3027 „Hrană", 3028 „Alte materiale consumabile" și 3029 „Medicamente și materiale sanitare"*).

Contabilitatea analitică se ține pe feluri sau categorii de materiale consumabile, grupate pe magazii (gestiuni), potrivit metodei de evidență a stocurilor prevăzute de lege, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale instituției publice. Funcțiunea contului 302 „Materiale consumabile" este similară cu cea a contului 301 „Materii prime".

În registrul-jurnal nr. *32* se prezintă unele particularități privind funcțiunea contului analizat.

REGISTRUL-JURNAL NR. 32

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Carburanți procurați pe bază de bonuri valorice (3.450 lei) și dați în consum	% 3022 4426	5328	**4.105,5** 3.450,0 655,5
		6022	3022	3.450,0
2	Materiale consumabile rezultate din scoaterea din funcțiune a activelor fixe achiziționate din alocații bugetare, care urmează a se vira la buget (1.950 lei)	302	448	1.950,0
3	Piese de schimb rezultate din dezmembrarea unor active fixe (6.130 lei)	3024	791	6.130,0

♦ Un loc important în desfășurarea activității instituțiilor publice îl ocupă ***materialele de natura obiectelor de inventar***. Acestea, ca și activele fixe, își păstrează, în general, forma fizică pe parcursul folosirii în mai multe cicluri de exploatare, fără însă să fie supuse amortizării. Nu se regăsesc în produsul finit

[1]Rechizitele de birou, imprimatele, precum și alte materiale consumabile pe care instituția consideră că nu este cazul să le stocheze, ***pot fi incluse direct în cheltuieli*** pe bază de documente justificative, cu excepția documentelor cu regim special care se gestionează potrivit normelor elaborate în acest scop.

ca materiile prime şi îşi transmit treptat sau integral valoarea asupra costului produselor, lucrărilor sau serviciilor la realizarea cărora participă[1].

Sunt asimilate materialelor de natura obiectelor de inventar şi următoarele bunuri: a) lenjeria de pat şi accesoriile de pat (saltele, cearşafuri etc.); b) echipamentul şi materialul sportiv; c) echipamentul salvamont inclusiv schiurile şi bocancii; d) echipamentul şi uniformele de serviciu care rămân în gestiunea instituţiei; e) echipamentul care se acordă elevilor şi studenţilor; f) benzile de magnetofon şi de casetofon care nu se imprimă definitiv folosite de instituţii; g) echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru şi îmbrăcămintea specială impuse salariaţilor prin normele de protecţie şi securitatea muncii sau de regulamente speciale; h) sculele, dispozitivele şi verificatoarele (SDV-uri), mecanismele, aparatele de măsură şi control (AMC-uri), matriţele folosite la fabricarea anumitor produse ori comenzi şi alte bunuri similare; i) baracamentele şi amenajările provizorii de şantier, reprezentate de bunurile achiziţionate sau construite cu efort propriu de către unităţi pentru executarea lucrărilor şi prestaţiilor în construcţii. Nu se includ[2] în categoria materialelor de natura obiectelor de inventar lucrările de organizare a şantierelor de la care, în urma terminării lucrărilor de construcţii sau a abandonării lor, nu se recuperează materiale, cum ar fi: platforme betonate, drumuri şi căi de acces, gropi de var etc.

Documentele aflate în fondurile bibliotecilor[3], care au statut de *bunuri culturale comune* sau care au fost clasate în categoria bunurilor culturale care fac parte din *patrimoniul cultural naţional* mobil, **nu sunt active fixe** şi sunt evidenţiate, gestionate şi inventariate în condiţiile legii. Aceste bunuri fac parte din categoria materialelor de natura obiectelor de inventar aflate în folosinţă. Eliminarea documentelor *din colecţii* se aplică numai bunurilor culturale comune, uzate fizic sau moral, după o perioadă de minimum *6 luni de la achiziţie*. Pentru organizarea contabilităţii analitice a cărţilor care au fost trecute în categoria materialelor de natura obiectelor de inventar se poate utiliza *metoda*

---

[1] Gh. Scorţescu, Contabilitatea cheltuielilor agenţilor economici, ediţia a II-a (revăzută şi completată), Editura Dosoftei, Iaşi, 1996, p. 221.

[2] A. Pop, Contabilitatea financiară românească (armonizată cu directivele contabile europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate), Editura Intelcredo, Deva, 2002, p. 374.

[3] *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1186 bis/29.12.2005.

global-valorică, cu aprobarea ordonatorului de credite.

Materialele de natura obiectelor de inventar se contabilizează cu ajutorul contului **303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"**. Acesta se detaliază pe următoarele conturi sintetice de gradul *II* : *3031 „Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie"*; *3032 „Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă"*. Se evidenţiază în contabilitate la aceleaşi preţuri ca şi materiile prime şi materialele consumabile.

Înregistrarea pe cheltuieli a consumului materialelor de natura obiectelor de inventar se realizează la momentul scoaterii lor din folosinţă. Contabilitatea analitică a acestor bunuri se ţine în mod similar cu cea a materiilor prime şi a materialelor consumabile.

Funcţiunea acestui cont este similară cu cea a contului 302 „Materiale consumabile", cu menţiunea că nu se debitează prin creditul contului 5328 „Alte valori". În plus, contul 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar" se creditează prin debitul contului corespunzător de cheltuieli doar la momentul scoaterii materialelor de natura obiectelor de inventar din folosinţă.

Unele particularităţi privind funcţiunea contului analizat şi alte aspecte sunt prezentate în registrul-jurnal nr. *33*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 33

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Materiale de natura obiectelor de inventar intrate în depozit de la furnizori (850 lei) şi active de acest fel primite cu titlu gratuit (560 lei) sau produse finite reţinute din producţie proprie şi folosite ca obiecte de inventar (700 lei)	3031	% 401 779 345	**2.110** 850 560 700
2	Lenjerie de pat şi alte materiale de natura obiectelor de inventar date în folosinţă (2.110 lei)	3032	3031	2.110
3	Active de natura obiectelor de inventar constatate plus la inventariere în magazia instituţiei publice (150 lei)	3031	603	150
4	Valoarea la preţ de înregistrare a materialelor de natura obiectelor de inventar restituite la magazie ca nefolosite (610 lei)	3031	3032	610
5	Materiale de natura obiectelor de inventar înregistrate pe cheltuieli în momentul scoaterii lor din folosinţă (1.055 lei)	603	3032	1.055

♦ Proprietatea publică a statului cuprinde şi bunurile cunoscute sub denumirea de ***materiale rezerva de stat şi de mobilizare.*** Aceste stocuri se constituie în scopul de a interveni operativ pentru protecţia populaţiei, a economiei şi pentru apărarea ţării, în situaţii excepţionale determinate de calamităţi naturale, epidemii, epizootii etc., precum şi pentru asigurarea nevoilor unităţilor militare şi a altor entităţi la mobilizare.

Evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de materiale rezerva de stat şi de mobilizare se ţine cu ajutorul contului **304 „Materiale rezerva de stat şi de mobilizare"**. Acesta se detaliază pe două conturi sintetice de gradul *II* (*3041 „Materiale rezerva de stat" şi 3042 „Materiale rezerva de mobilizare").*

Contabilitatea analitică a stocurilor de această natură se ţine distinct pe feluri sau grupe de materiale, grupate pe magazii (gestiuni), potrivit metodei de evidenţă a stocurilor prevăzute de lege, utilizate în funcţie de specificul activităţii şi de necesităţile proprii ale instituţiei publice. Funcţiunea contului menţionat se prezintă în registrul-jurnal nr. *34*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 34

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Materii prime, materiale, produse alimentare etc. achiziţionate de la furnizori pentru constituirea rezervei de stat şi de mobilizare (10.000 lei)	304	401	10.000
2	Diverse bunuri achiziţionate de la furnizorii de la care nu s-au primit facturi în vederea împrospătării stocurilor de materiale rezerva de stat şi de mobilizare (8.000 lei)	304	408	8.000
3	Plusuri de materiale rezerva de stat şi de mobilizare constatate la inventariere (1.500 lei)	304	689	1.500
4	Valoarea la cost de achiziţie a materialelor rezerva de stat şi de mobilizare primite cu titlu gratuit (6.000 lei)	304	779	6.000
5	Intrări de bunuri pentru constituirea şi reîntregirea stocurilor de materiale rezerva de stat şi de mobilizare din transferuri fără plată (3.000 lei)	304	779	3.000
6	Materiale rezerva de stat şi de mobilizare pentru împrospătare primite cu titlul gratuit (5.000 lei)	304	779	5.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Creditoare	SUMA
7	Materiale la costul de achiziție de 3.000 lei disponibilizate din stocurile rezerva de stat și de mobilizare pentru a fi vândute	371	304	3.000
8	Valoarea la cost de achiziție a materialelor rezerva de stat și de mobilizare date cu împrumut (7.000 lei)	411	304	7.000
9	Materiale rezerva de stat și de mobilizare scoase din gestiunea unității la costul de achiziție de (10.000 lei) în vederea împrospătării acestora	411	304	10.000
10	Valoarea la cost de achiziție a stocurilor de materiale rezerva de stat și de mobilizare constatate drept consumuri nelegale din custodie (1.000 lei)	461	304	1.000
11	Active de această natură, evidențiate la costul de achiziție de 2.000 lei, acordate în condițiile legii ca ajutoare umanitare gratuite	689	304	2.000
12	Stocuri de materiale rezerva de stat și de mobilizare, înregistrate la costul de achiziție de 1.000 lei, constatate lipsă la inventar și aprobate ca perisabilități legale	689	304	1.000
13	Materiale rezerva de stat și de mobilizare transferate fără plată la costul de achiziție de 1.200 lei	689	304	1.200
14	Active de natura materialelor rezerva de stat și de mobilizare, evidențiate la costul de achiziție de 2.000 lei, reprezentând prelevări de probe aprobate legal	689	304	2.000
15	Valoarea la cost de achiziție (5.000 lei) a materialelor rezerva de stat și de mobilizare scoase cu caracter definitiv din gestiune și pierderile din calamități constatate la astfel de stocuri (1.000 lei)	689 690	304 304	5.000 1.000

♦ Ambalajele aferente bunurilor ce se constituie în rezerva de stat și de mobilizare reprezintă o altă componentă a stocurilor. Evidența existenței și mișcării ***ambalajelor rezerva de stat și de mobilizare*** se ține cu ajutorul contului **305 „Ambalaje rezerva de stat și de mobilizare"**. Acesta se detaliază pe două conturi sintetice de gradul *II (3051 „Ambalaje rezerva de stat"* și *3052 „Ambalaje rezerva de mobilizare")*.

Contabilitatea analitică a ambalajelor rezerva de stat și de mobilizare se ține separat, pe magazii (gestiuni) și în cadrul acestora pe feluri sau grupe de

ambalaje, potrivit metodei de evidență a stocurilor, prevăzute de lege, utilizate în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale instituției publice. În registrul-jurnal nr. *35* se prezintă funcțiunea contului menționat.

REGISTRUL-JURNAL NR. 35

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Ambalaje rezerva de stat și de mobilizare achiziționate de la furnizori pe bază de factură (10.000 lei), de la furnizorii de la care nu s-au primit facturi în vederea împrospătării acestor stocuri (8.000 lei), constatate plus la inventariere (2.000 lei) sau primite cu titlu gratuit (3.000 lei)	305	% 401 408 689 779	**23.000** 10.000 8.000 2.000 3.000
2	Stocuri de natura ambalajelor rezerva de stat și de mobilizare, evidențiate la costul de achiziție, disponibilizate (2.000 lei) sau date cu împrumut (1.000 lei)	% 381 411	305	**3.000** 2.000 1.000
3	Bunuri de această natură scoase din gestiunea instituției în vederea împrospătării (3.000 lei), constatate drept consumuri nelegale din custodii (500 lei) sau acordate în condițiile legii ca ajutoare materiale gratuite (4.000 lei)	% 411 461 689	305	**7.500** 3.000 500 4.000
4	Ambalaje rezerva de stat și de mobilizare constatate lipsă la inventar și aprobate ca perisabilități legale (500 lei), scoase cu caracter definitiv din gestiune (1.000 lei), degradate care nu mai pot fi utilizate (2.000 lei) sau distruse de calamități (600 lei)	689 689 689 690	305 305 305 305	500 1.000 2.000 600

♦ Grupa de conturi care se referă la stocurile de materii și materiale cuprinde și contul **307 „Materiale date în prelucrare în instituție"** în care se înregistrează ***materiile prime, materialele consumabile și produsele predate în instituție în scopul prelucrării***. Tot în acest cont se consemnează animalele tinere și la îngrășat date pentru sacrificare și prelucrare în instituție. Stocurile menționate trimise la terți pentru prelucrare, pentru prezentare în standuri și expoziții etc. nu se evidențiază cu ajutorul acestui cont.

În timp ce valoarea materialelor și a animalelor tinere și la îngrășat date pentru prelucrare în instituție se înregistrează în debitul contului menționat, cheltuielile de transport, manipulare și celelalte cheltuieli de prelucrare se evidențiază în conturile de cheltuieli aferente. Contabilitatea analitică se ține pe u-

nități prelucrătoare, iar în cadrul acestora pe feluri sau grupe de materiale.

Funcțiunea contului analizat se prezintă în registrul-jurnal nr. *36*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 36

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Materii prime și materiale consumabile, evidențiate la prețurile de înregistrare de 11.000 lei, respectiv 22.000 lei, date spre prelucrare în instituția publică	307	% 301 302	**33.000** 11.000 22.000
2	Animale tinere și la îngrășat, înregistrate la costul efectiv de 31.400 lei, predate pentru sacrificare și prelucrare în instituție	307	361	31.400
3	Bunuri rezultate în urma sacrificării animalelor și păsărilor în instituție, la prețul de înregistrare de 10.000 lei	301	307	10.000
4	Materiale neconsumate în procesul de prelucrare în instituție și restituite la magazie, la prețul de înregistrare de 5.000 lei, precum și pierderi din calamități constatate la materialele date în prelucrare în instituție la prețul de 1.000 lei	% 302 690	307	**6.000** 5.000 1.000

♦ Existența și mișcarea stocurilor de ***muniții și furnituri*** pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională se evidențiază cu ajutorul contului **309 „Alte stocuri"**. Tot în acest cont se înregistrează alte stocuri specifice unor instituții publice [carioci, jucării, cretă, cataloage, carnete de elev, legitimații de student, registre de consultații, bilete de trimitere și de internare, registre de internări, foi de observații, materiale necesare realizării decorurilor și obiectelor de recuzită, materiale cosmetice pentru machiajul actorilor, pânză legătorie, bilete de intrare în muzee, afișe pentru diverse activități cultural-artistice, ghiduri și almanahuri, invitații pentru festivaluri, fluturași publicitari, pliante și alte materiale de popularizare a ramurilor de sport, a competițiilor și a rezultatelor obținute, materiale de propagandă sportivă (cupe, tricouri, diplome, medalii, fanioane, insigne, brelocuri etc.), cerneluri pentru poligraf, tuș pentru prelevarea amprentelor etc.].

Contabilitatea analitică se ține pe magazii (gestiuni), pe feluri sau grupe de materiale potrivit metodei de evidență a stocurilor prevăzute de lege, utilizate în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale instituției.

În registrul-jurnal nr. *37* se prezintă funcțiunea contului menționat.

REGISTRUL-JURNAL NR. 37

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Simbolul conturilor Creditoare	SUMA
1	Muniții și furnituri pentru apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și alte stocuri specifice unor instituții publice achiziționate de la furnizori (20.000 lei, respectiv 1.500 lei)	309 309	401 401	20.000 1.500
2	Alte stocuri specifice primite de instituția superioară de la instituțiile subordonate (3.000 lei), constatate plus la inventariere (1.000 lei) sau restituite la magazie ca nefolosite (500 lei)	309 309 309	481 609 609	3.000 1.000 500
3	Active de natura altor stocuri specifice unor instituții publice primite cu titlu gratuit (600 lei) sau rezultate din dezmembrarea unor active (2.500 lei)	309 309	779 791	600 2.500
4	Bunuri de natura altor stocuri transferate instituțiilor subordonate (14.000 lei), incluse în cheltuieli la momentul consumului (8.000 lei), constatate lipsă la inventar (1.700 lei), degradate și care nu mai pot fi folosite (300 lei) și dispărute din cauza calamităților (1.500 lei)	481 609 609 609 690	309 309 309 309 309	14.000 8.000 1.700 300 1.500

6.3.2. Contabilitatea producției în curs de execuție

Producția care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute în procesul tehnologic este cunoscută sub denumirea de producție în curs de execuție (producție neterminată). În cadrul acesteia se cuprind, de asemenea, produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime, precum și lucrările, serviciile și studiile în curs de execuție. Producția în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice, și evaluarea acesteia la costurile de producție[1].

♦ Metoda de organizare a contabilității sintetice a ***produselor în curs de execuție*** este cea a inventarului permanent și se realizează cu ajutorul contului

[1] * * Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005.

331 „Produse în curs de execuție". În debitul acestui cont se evidențiază valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la finele perioadei, stabilit pe bază de inventar. Scăderea din gestiune a valorii producției în curs de execuție la începutul perioadei următoare se înregistrează în creditul acestui cont. Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

♦ Gama operațiunilor care aparțin ***lucrărilor și serviciilor în curs de execuție*** prestate terților diferă după cum acestea au drept scop final menținerea caracteristicilor tehnice și economice de exploatare ale activelor fixe, restabilirea valorii de utilitate a unor produse care s-au defectat, conferirea de caracteristici tehnice în plus bunurilor supuse prelucrării etc. Cheltuielile generate de efectuarea acestor operațiuni pentru terți nu se consemnează de către contabilitatea financiară într-un cont distinct, ci se dispersează în varietatea cheltuielilor operaționale, pe tipuri omogene de consumuri, împreună cu celelalte cheltuieli ocazionate de desfășurarea activității instituției publice.

Datele rezultate din contabilitatea de gestiune stau la baza determinării costului lucrărilor și serviciilor în curs de execuție. Reflectarea în contabilitate a acestora nu prezintă particularități față de înregistrarea produselor în curs de execuție. Metoda de organizare a contabilității sintetice a lucrărilor și serviciilor în curs de execuție este tot cea a inventarului permanent și se realizează cu ajutorul contului **332 „Lucrări și servicii în curs de execuție"**.

Operațiunile privitoare la conturile menționate sunt surprinse în registrul-jurnal nr. *38*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 38

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Stocul de produse în curs de execuție stabilit pe bază de inventar la finele lunii ianuarie reprezintă 5.000 lei	331	709	5.000
2	Încorporarea veniturilor aferente produselor în curs de execuție (5.000 lei) în rezultatul exercițiului financiar	709	121	5.000
3	Scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuție la începutul lunii următoare (februarie)	709	331	5.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
4	Valoarea la cost de producție a lucrărilor și serviciilor aflate în curs de execuție la sfârșitul lunii martie (30.000 lei)	332	709	30.000
5	Încorporarea veniturilor aferente lucrărilor și serviciilor în curs de execuție (30.000 lei) în rezultatul exercițiului financiar	709	121	30.000
6	Scăderea din gestiune a valorii lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la începutul lunii următoare (aprilie)	709	332	30.000
7	Valoarea la cost de producție a studiilor efectuate pentru terți aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei (10.000 lei), ce vizează probleme majore ale activităților de aprovizionare, producție, desfacere etc. ale beneficiarilor	332	709	10.000
8	Scăderea din gestiune a valorii studiilor neterminate la începutul perioadei următoare	709	332	10.000

6.3.3. Contabilitatea produselor

În această categorie se cuprind semifabricatele, produsele finite și produsele reziduale. Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul conturilor corespunzătoare din grupa *34 „PRODUSE”*.

♦ ***Semifabricatele*** reprezintă produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții sau se livrează clienților. Evidența existenței și mișcării stocurilor de semifabricate se realizează cu ajutorul contului **341 „Semifabricate”**. Contul are funcție contabilă de activ, iar modul concret de funcționare a acestuia diferă în raport de folosirea inventarului permanent sau a celui intermitent ca metodă de evidență a stocurilor de semifabricate.

În condițiile utilizării *inventarului permanent*, în contabilitate se înregistrează, cu ajutorul acestui cont, atât semifabricatele obținute din activitatea proprie, cele constatate plusuri la inventar, aduse de la terți sau primite cu titlu gratuit, cât și activele de această natură reținute din producție proprie pentru a fi consumate ca materii prime sau materiale în alte secții din cadrul aceleiași entități, în scopul obținerii produselor finite, livrate clienților, transferate cu titlu gratuit, acordate victimei prejudiciului în vederea reparării în natură a valo-

rilor distruse acesteia, constatate lipsă la inventariere, distruse din cauza calamităţilor, transferate în magazinele proprii de desfacere, trimise terţilor pentru păstrare ori prelucrare. Ieşirea semifabricatelor din gestiune, ca urmare a lipsurilor şi degradărilor pentru care în momentul constatării nu pot fi luate măsuri de urmărire sau trecute pe cheltuieli, fiind necesare cercetări şi lămuriri suplimentare, se consemnează, de asemenea, în creditul contului care ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de semifabricate. Înregistrarea tuturor operaţiunilor de intrare şi ieşire cu ajutorul contului 341 „Semifabricate" permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor de această natură atât cantitativ, cât şi valoric.

Metoda *inventarului intermitent* constă în renunţarea la utilizarea, în cursul anului, a contului 341 „Semifabricate" atât pentru contabilizarea semifabricatelor obţinute din activitatea proprie, cât şi pentru evidenţierea bunurilor respective predate altor secţii, din cadrul aceleiaşi entităţi, în scopul obţinerii produselor finite, sau livrate clienţilor. Această metodă nu permite stabilirea şi cunoaşterea în orice moment a stocurilor scriptice de semifabricate atât cantitativ, cât şi valoric.

Neînregistrarea în cursul exerciţiului financiar curent, pe baza documentelor primare, a semifabricatelor obţinute din fabricaţie la costul de producţie porneşte de la considerentul că tot ce se produce într-o secţie este destinat prelucrării în celelalte secţii din cadrul aceleiaşi entităţi sau se livrează clienţilor. Se evidenţiază doar veniturile obţinute din vânzarea semifabricatelor către clienţi pe măsura realizării lor. Contul 341 „Semifabricate" se utilizează numai la finele exerciţiului financiar când se debitează cu valoarea stocurilor de semifabricate, stabilite la sfârşitul exerciţiului financiar pe bază de inventar, în corespondenţă cu creditul contului 709 „Variaţia stocurilor".

Se înţelege, prin urmare, că stocul final de semifabricate existent la încheierea exerciţiului financiar curent devine stoc iniţial al exerciţiului următor. Eliberarea la începutul exerciţiului financiar a stocului iniţial de semifabricate pentru prelucrare la alte secţii din cadrul aceleiaşi entităţi sau descărcarea (destocarea) gestiunii de semifabricate vândute terţilor se evidenţiază în debitul contului 709 „Variaţia stocurilor" şi în creditul contului 341 „Semifabricate".

Contabilitatea analitică a semifabricatelor se ţine pe magazii (gestiuni),

pe feluri sau grupe de semifabricate, potrivit metodei prevăzute de lege pentru evidenţa stocurilor. În registrul jurnal nr. *39* se prezintă funcţiunea acestui cont.

REGISTRUL-JURNAL NR. 39

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Semifabricate aduse de la terţi (5.000 lei), intrate în gestiune, din activitatea proprie, la finele perioadei (15.000 lei) şi plusuri la inventar constatate la aceste active (1.000 lei)	341 341 341	354 709 709	5.000 15.000 1.000
2	Active de natura semifabricatelor reţinute din producţie proprie pentru a fi consumate ca materii prime (3.000 lei) sau ca materiale (1.000 lei)	% 301 302	341	**4.000** 3.000 1.000
3	Semifabricate trimise la terţi pentru depozitare (2.000 lei), transferate în magazinele proprii de desfacere (6.000 lei) sau transferate cu titlu gratuit altor instituţii (1.000 lei)	% 354 371 658	341	**9.000** 2.000 6.000 1.000
4	Bunuri de genul semifabricatelor pierdute datorită calamităţilor (2.000 lei), vândute (4.000 lei) sau constatate lipsă la inventar (1.000 lei)	% 690 709	341	**7.000** 2.000 5.000

♦ Bunurile a căror prelucrare a fost terminată în instituţia publică respectivă şi care au fost găsite corespunzătoare la controlul de calitate, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor, poartă denumirea de ***produse finite***[1]. Acestea se înregistrează, pe baza raportului de producţie, în fişele de magazie şi în contabilitate după aceleaşi reguli ca şi în cazul semifabricatelor. Contabilitatea sintetică a stocurilor de produse finite şi a mişcării acestora în depozitele unităţii se ţine cu ajutorul contului **345 „Produse finite"**. Modul concret de funcţionare a acestui cont nu prezintă particularităţi faţă de contul care ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de semifabricate.

În debitul contului se înregistrează, în condiţiile utilizării *inventarului permanent*, valoarea la cost de producţie a produselor finite obţinute de unitate sau constatate în plus la inventariere, precum şi activele de felul acesta aduse de la terţi. Produsele finite vândute, constatate lipsă sau degradate, date la terţi pentru prelucrare sau păstrare, reţinute ca rezerve de producţie, trecute la magazi-

[1]Daniela-Neonila Mardiros, Metode de orgnizare a contabilităţii sintetice a produselor finite obţinute de unităţile horticole, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea de Ştiinţe Agricole şi Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 2 (44), seria Horticultură, 2001.

nul propriu de desfacere cu amănuntul, transferate cu titlu gratuit, acordate victimei prejudiciului, în vederea reparării în natură a valorilor distruse acesteia, sau pierderile de produse finite din cauza calamităților se evidențiază în creditul contului analizat.

Consemnarea intrărilor și ieșirilor de produse finite în și din unitate cu ajutorul contului 345 „Produse finite" permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor de produse finite atât cantitativ, cât și valoric. Soldul contului reprezintă valoarea produselor finite existente în stoc evaluate la cost de producție sau la preț prestabilit.

Elementele prezentate în registrul-jurnal nr. *40* evidențiază modul cum se contabilizează intrarea și ieșirea produselor finite în și din gestiunea unității.

REGISTRUL-JURNAL NR. 40

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Produse finite intrate în gestiune din activitatea proprie la costul de producție de 10.000 lei	345	709	10.000
2	Valoarea la cost de producție a produselor finite constatate în plus la inventariere (2.000 lei)	345	709	2.000
3	Bunuri de genul produselor finite aduse de la terți la costul de producție de 5.000 lei	345	354	5.000
4	Transferul produselor finite în categoria materialelor consumabile, reprezentând valoarea la cost de producție a bunurilor respective reținute ca rezerve de producție (2.500 lei)	3025	345	2.500
5	Valoarea la cost de producție a produselor finite date la terți pentru prelucrare sau păstrare (1.500 lei), trecute la magazinul propriu de desfacere cu amănuntul (500 lei) sau scoase din gestiune prin vânzare (5.000 lei)	% 354 371 709	345	<u>**7.000**</u> 1.500 500 5.000
6	Lipsuri sau degradări de produse finite (neimputabile și imputabile) la cost de producție (500 lei), ieșirea acestora din gestiune în vederea reparării în natură a valorilor similare distruse victimei prejudiciului (1.000 lei), precum și active de această natură transferate cu titlu gratuit (300 lei) sau distruse din cauza calamităților (2.000 lei)	% 709 658 690	345	<u>**3.800**</u> 500 1.300 2.000

În condițiile utilizării *inventarului intermitent* nu mai este necesară contabilizarea produselor finite obținute în cursul perioadei de unitate pe conside-

rentul că tot ce se produce este destinat vânzării. Se înregistrează direct veniturile obținute din vânzarea produselor finite pe măsura realizării acestora. Cu valoarea stocurilor de produse finite nevândute, stabilite la sfârșitul perioadei pe bază de inventar, se debitează contul 345 „Produse finite" în corespondență cu creditul contului 709 „Variația stocurilor". Stocul final de produse finite existent la finele perioadei curente devine stoc inițial al perioadei următoare. Descărcarea (destocarea) gestiunii de produse finite vândute terților se evidențiază în creditul primului cont prin debitul celui de-al doilea.

Unitatea „A" a obținut, de exemplu, în luna ianuarie 200X, produse finite, iar vânzarea acestora la terți s-a făcut la prețul negociat de 7.000 lei. Produsele finite nevândute, inventariate la finele acestei luni, sunt evaluate la un cost de producție de 2.000 lei. Acestea se vând în luna următoare (februarie 200X) la prețul negociat de 2.100 lei. Aspectele care se contabilizează sunt prezentate în registrul-jurnal nr. *41*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 41

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Vânzarea către terți a produselor finite (7.000 lei) și taxa pe valoarea adăugată aferentă (1.330 lei)	411	% 701 4427	<u>8.330</u> 7.000 1.330
2	Produse finite nevândute, inventariate la sfârșitul lunii ianuarie 200X, evaluate la costul de producție de 2.000 lei	345	709	2.000
3	Livrarea, la începutul lunii februarie 200X, a produselor finite către terți la prețul de 2.100 lei, taxa pe valoarea adăugată aferentă este de 399 lei	411	% 701 4427	<u>2.499</u> 2.100 399
4	Destocarea gestiunii de produse finite, la începutul lunii februarie 200X, pentru suma de 2.000 lei, reprezentând prețul de înregistrare al acestor active	709	345	2.000

♦ ***Produsele reziduale*** se prezintă sub forma rebuturilor, materialelor recuperabile sau a deșeurilor. Rebuturile pot fi constatate în interiorul entității, înainte de expedierea produselor și semifabricatelor la clienți, sau în afara acesteia, după ce bunurile respective au fost livrate terților. Rebuturile și deșeurile pot fi utilizate numai după efectuarea anumitor operații suplimentare de pre-

lucrare, sau se livrează clienţilor.

Evaluarea produselor reziduale se face la preţurile posibile de valorificare, iar metoda de organizare a contabilităţii sintetice a produselor reziduale este cea a *inventarului permanent*. După fiecare operaţie de intrare şi de ieşire se poate determina, cu ajutorul contului **346 „Produse reziduale"**, stocul scriptic de produse reziduale.

Operaţiile contabile privind produsele reziduale intrate şi ieşite din gestiune sunt oarecum asemănătoare cu cele prezentate în legătură cu produsele finite. Valoarea la preţ de înregistrare a produselor reziduale obţinute din procesul de producţie, constatate plus la inventar, precum şi activele circulante de felul acesta aduse de la terţi se înregistrează în debitul contului 346 „Produse reziduale". În creditul contului se evidenţiază produsele reziduale predate pentru vânzare magazinelor proprii de desfacere, transferate cu titlu gratuit, vândute, trimise la terţi pentru prelucrare, distruse din cauza calamităţilor sau constatate lipsă la inventar. Soldul contului reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc.

Prin corespondenţele contabile prezentate în registrul-jurnal nr. *42* se evidenţiază intrarea şi ieşirea din gestiune a produselor reziduale.

REGISTRUL-JURNAL NR. 42

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Produse reziduale rezultate din activitatea proprie la preţul posibil de valorificare (5.000 lei)	346	709	5.000
2	Valoarea produselor reziduale aduse de la terţi (2.000 lei)	346	354	2.000
3	Produse reziduale constatate plus la inventariere (1.000 lei)	346	709	1.000
4	Active de această natură vândute la preţul de (4.000 lei) şi destocarea gestiunii de astfel de stocuri valorificate (3.500 lei)	411 709	703 346	4.000 3.500
4	Rebuturi şi deşeuri, în valoare de 3.000 lei, trimise la terţi pentru efectuarea anumitor operaţii de prelucrare	354	346	3.000
5	Valoarea la preţ de înregistrare a produselor reziduale predate pentru vânzare magazinelor proprii de desfacere (1.000 lei), transferate cu titlu gratuit (500 lei), vândute (3.000 lei), constatate lipsă la inventar (1.000 lei) sau distruse din cauza calamităţilor (1.000 lei)	% 371 658 709 690	346	<u>6.500</u> 1.000 500 4.000 1.000

♦ Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a produselor se poate face şi la ***preţurile prestabilite (standard)***, cu condiţia evidenţierii distincte a diferenţelor în plus sau în minus între preţul prestabilit şi costul de producţie al produselor. Contul cu ajutorul căruia se ţine evidenţa acestor diferenţe este **348 „Diferenţe de preţ la produse"**.

Soldul debitor al contului de diferenţe de preţ *se cumulează*, la finele perioadei, cu soldurile conturilor 341 „Semifabricate" şi 345 „Produse finite", la preţ de înregistrare (standard), astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor de semifabricate şi de produse finite la *costul de producţie (341 + 345 + 348)*. Spre deosebire de acesta, *soldul creditor* al contului 348 „Diferenţe de preţ la produse" *se scade* din suma soldurilor debitoare ale conturilor de stocuri (341 „Semifabricate" şi 345 „Produse finite"), la preţ de înregistrare (standard), în vederea determinării valorii stocurilor de semifabricate şi de produse finite la *costul de producţie (341 + 345 – 348)*.

Preţurile standard, utilizate pentru înregistrarea în contabilitate a semifabricatelor şi a produselor finite intrate în gestiune, pot fi egale, mai mici sau mai mari decât costul de producţie al produselor (semifabricatelor sau produselor finite). În consecinţă, putem vorbi de următoarele situaţii[1]:

1) *costul de producţie este egal cu preţul prestabilit*. Nefiind vorba de diferenţe de preţ în plus sau în minus între costul de producţie şi preţul prestabilit, nu se pune problema înregistrării în contabilitate a diferenţelor de preţ şi nici cea a repartizării acestora asupra semifabricatelor şi produselor finite ieşite din gestiune prin vânzare sau pe alte căi;

2) *costul de producţie este mai mare decât preţul prestabilit*. Diferenţele de preţ în plus (costul de producţie este mai mare decât preţul prestabilit) aferente semifabricatelor şi produselor finite intrate în gestiune din producţie proprie se înregistrează în debitul contului 348 „Diferenţe de preţ la produse". Cele repartizate asupra semifabricatelor şi produselor finite ieşite din gestiune prin vânzare sau pe alte căi se contabilizează în creditul acestui cont;

3) *costul de producţie este mai mic decât preţul prestabilit*. Diferenţele de preţ în minus (costul de producţie este mai mic decât preţul prestabilit) a-

[1]Gh. Scorţescu, Fl. I. Scorţescu, Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitatea asociaţiilor şi fundaţiilor, Editura „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2006, p. 333.

ferente semifabricatelor şi produselor finite intrate în gestiune din producţie proprie se evidenţiază în creditul contului 348 „Diferenţe de preţ la produse". Cele repartizate asupra semifabricatelor şi produselor finite ieşite din gestiune prin vânzare sau pe alte căi se înregistrează în debitul acestui cont. Soldul contului reprezintă diferenţele de preţ aferente produselor existente în stoc.

Diferenţele de preţ aferente produselor intrate în gestiune din activitatea proprie se repartizează proporţional atât asupra valorii bunurilor de această natură ieşite din gestiune, cât şi asupra stocurilor de semifabricate şi de produse finite. Repartizarea diferenţelor de preţ asupra valorii semifabricatelor şi produselor finite ieşite din gestiune se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$K = \frac{S_{id} + D_i}{S_{is} + V_i} \quad (7)$$

în care:

K reprezintă coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ;

S_{id} - soldul iniţial al diferenţelor de preţ;

D_i - diferenţe de preţ aferente intrărilor de semifabricate şi de produse finite în cursul perioadei, cumulat de la începutul anului;

S_{is} - soldul iniţial al stocurilor de semifabricate şi de produse finite la preţ de înregistrare;

V_i - valoarea intrărilor de semifabricate şi de produse finite în cursul perioadei la preţ de înregistrare, cumulat de la începutul anului.

Utilizarea preţurilor standard în evidenţa produselor finite se exemplifică pe baza datelor din tabelul *10*.

TABELUL 10

ELEMENTELE NECESARE CALCULĂRII DIFERENŢELOR DE PREŢ LA PRODUSE FINITE

Nr. crt.	Specificare	Denumirea produsului finit	
		„X"	„Y"
1	Soldul iniţial al diferenţelor de preţ în plus (costul de producţie este mai mare decât preţul prestabilit)	140	–
2	Soldul iniţial al diferenţelor de preţ în minus (costul de producţie este mai mic decât preţul prestabilit)	–	90

Nr. crt.	Specificare	Denumirea produsului finit	
		„X”	„Y”
3	Diferențe de preț în plus aferente intrărilor de produse finite în cursul perioadei	240	–
4	Diferențe de preț în minus aferente intrărilor de produse finite în cursul perioadei	–	190
5	Soldul inițial al stocurilor de produse finite la preț de înregistrare	1.300	1.150
6	Valoarea intrărilor de produse finite în cursul perioadei la preț de înregistrare	1.900	1.700

Situația conturilor care evidențiază datele prezentate în tabelul *10* este următoarea:

a) pentru produsul finit „X”

D	345 „Produse finite”		C
S_i	1.300		
	1.900		
TSD	3.200		

D	348 „Diferențe de preț la produse”		C
S_i	140		
	240		
TSD	380		

b) pentru produsul finit „Y”

D	345”Produse finite”		C
S_i	1.150		
	1.700		
TSD	2.850		

D	348”Diferențe de preț la produse”		C
		90	S_i
		190	
		280	TSC

Introducând datele din tabelul *10* în relația (7) obținem mărimea coeficienților de repartizare a diferențelor de preț, astfel:

a) pentru produsul finit „X”: $K = \dfrac{380}{3.200} = 0{,}11875$;

b) pentru produsul finit „Y”: $K = \dfrac{280}{2.850} = 0{,}0982456$.

Știind că valoarea produselor finite ieșite din gestiune prin vânzare este de 2.000 lei și, respectiv, 1.800 lei, rezultă că diferențele de preț aferente bunurilor respective ieșite din unitate se calculează în felul următor:

- 0,1187500 x 2.000 lei = 237,500 lei pentru produsul finit „X”;
- 0,0982456 x 1.800 lei = 176,842 lei pentru produsul finit „Y”.

Valoarea produselor finite intrate și ieșite din unitate, precum și repartizarea diferențelor de preț asupra bunurilor respective ieșite din gestiune prin vânzare sunt reflectate conform corespondențelor contabile redate în registrul-jurnal nr. *43*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 43

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Produse finite intrate în gestiune din activitatea proprie (prețul prestabilit este de 1.900 lei, iar costul de producție de 2.140 lei)	% 345/X 348/X	709	**2.140,000** 1.900,000 240,000
2	Intrări de produse finite din activitatea proprie (prețul prestabilit este de 1.700 lei, iar costul de producție de 1.510 lei)	345/Y	% 709 348/Y	**1.700,000** 1.510,000 190,000
3	Valoarea la preț de înregistrare a produsului finit „X" ieșit din gestiune prin vânzare (2.000 lei)	709	345/X	2.000,000
4	Diferențe de preț în plus aferente produsului finit „X" ieșit din gestiune prin vânzare (237,5 lei)	709	348/X	237,500
5	Valoarea la preț de înregistrare a produsului finit „Y" ieșit din gestiune prin vânzare (1.800 lei)	709	345/Y	1.800,000
6	Diferențe de preț în minus aferente produsului finit „Y" ieșit din gestiune prin vânzare (176,842 lei)	348/Y	709	176,842

În situația *organizării contabilității sintetice a produselor finite evaluate la prețurile prestabilite după metoda inventarului permanent* se au în vedere, așadar, următoarele aspecte[1]:

1) intrarea în gestiune a produselor finite din activitatea proprie la prețul prestabilit (345 „Produse finite" = 709 „Variația stocurilor");

2) evidențierea, la finele perioadei, a diferențelor de preț (costul de producție este mai mare sau mai mic decât prețul prestabilit). Când costul de producție este mai mare decât prețul prestabilit avem de contabilizat *diferențe de preț în plus* aferente produselor finite intrate în gestiune din producție proprie (348 „Diferențe de preț la produse" = 709 „Variația stocurilor"). Soldul debitor al contului de diferențe de preț *se cumulează* cu soldul debitor al contului de produse finite, la preț prestabilit, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea produselor finite la *costul de producție (345 + 348). Diferențele de preț*

[1]Fl. I. Scorțescu, Evaluarea și înregistrarea în contabilitate a produselor obținute de unitățile care au ca activitate industrializarea laptelui, în „Lucrări științifice", Universitatea Agronomică și de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iași, vol. 45, seria Zootehnie, 2002.

în minus aferente produselor finite intrate în gestiune din producție proprie apar atunci când costul de producție este mai mic decât prețul prestabilit. Ele se evidențiază în debitul contului 709 „Variația stocurilor" și în creditul contului 348 „Diferențe de preț la produse". Soldul creditor al contului de diferențe de preț *se scade* din soldul debitor al contului de produse finite, la preț prestabilit, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea produselor finite la *costul de producție (345-348)*;

3) livrarea produselor finite pe bază de factură la preț de vânzare negociat, inclusiv TVA (411 „Clienți" = 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" și 4427 „TVA colectată");

4) ieșirea din gestiune, la prețul standard, a produselor finite vândute pe baza documentelor justificative (709 „Variația stocurilor" = 345 „Produse finite");

5) repartizarea *diferențelor de preț în plus* asupra produselor finite ieșite din gestiune prin vânzare (709 „Variația stocurilor" = 348 „Diferențe de preț la produse");

6) repartizarea *diferențelor de preț în minus* asupra produselor finite ieșite din gestiune prin vânzare (348 „Diferențe de preț la produse" = 709 „Variația stocurilor");

7) înregistrarea produselor finite constatate plus la inventar la finele exercițiului financiar (345 „Produse finite" = 709 „Variația stocurilor");

8) reflectarea lipsurilor neimputabile de produse finite (709 „Variația stocurilor" = 345 „Produse finite");

În luna ianuarie 200X unitatea „X" a obținut produse finite înregistrate la prețul standard de 9.000 lei. La finele perioadei, din contabilitatea de gestiune, se preia costul efectiv al produselor finite care este de 9.500 lei. Întreaga cantitate se livrează în afara unității la prețul negociat de 10.000 lei. Aspectele care se contabilizează sunt prezentate în registrul-jurnal nr. *44*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 44

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Obținerea produselor finite la costul standard de 9.000 lei	345	709	9.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
2	Vânzarea produselor finite la prețul negociat (10.000 lei), precum și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă	411	% 701 4427	**11.900** 10.000 1.900
3	Evidențierea la finele perioadei a diferențelor de preț în plus între costul efectiv al produselor finite obținute (9.500 lei) și prețul standard de 9.000 lei	348	709	500
4	Valoarea la preț de înregistrare a produselor finite (9.000 lei) ieșite din gestiune prin vânzare	709	345	9.000
5	Repartizarea diferențelor de preț în plus asupra produselor finite ieșite din gestiune prin vânzare	709	348	500

Aspectele care se au în vedere în cazul *organizării contabilității produselor finite după metoda inventarului intermitent* sunt următoarele:

1) în cursul exercițiului financiar nu se înregistrează curent, pe baza documentelor primare, intrarea în gestiune, la preț prestabilit, a produselor finite obținute din activitatea proprie, pe considerentul că tot ce se produce este destinat vânzării; se evidențiază direct veniturile obținute din vânzarea produselor finite pe măsura realizării lor;

2) nu se reflectă în contabilitate, în cursul exercițiului financiar, diferențele de preț în plus sau în minus aferente produselor finite intrate în gestiune din producție proprie;

3) vânzarea produselor finite pe bază de factură la preț de vânzare negociat se evidențiază în debitul contului 411 „Clienți" și în creditul conturilor 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" și 4427 „TVA colectată";

4) nu se contabilizează în cursul exercițiului financiar ieșirile de produse finite din gestiune și nici diferențele de preț în plus sau în minus aferente produselor finite vândute;

5) se inventariază produsele finite rămase în stoc și se evaluează la costul efectiv de producție, ce se înregistrează în debitul contului 345 „Produse finite" și în creditul contului 709 „Variația stocurilor";

6) la sfârșitul exercițiului financiar nu mai este necesară intervenția contului 348 „Diferențe de preț la produse", deoarece evaluarea stocurilor de produse finite la inventariere se face la costul efectiv de producție;

7) destocarea produselor finite existente în gestiune la începutul exercițiului financiar următor se evidențiază în debitul contului 709 „Variația stocurilor” și în creditul contului 345 „Produse finite”.

Unitatea „X” a obținut produse finite în valoare de 6.000 lei pe care le-a vândut la prețul negociat de 7.000 lei. Produsele finite existente la inventarierea efectuată la finele perioadei sunt evaluate la costul efectiv de producție (2.000 lei). Ele se vând în perioada următoare la prețul negociat de 2.500 lei. Aspectele care se contabilizează sunt prezentate în registrul-jurnal nr. *45*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 45

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Vânzarea produselor finite și taxa pe valoarea adăugată colectată aferentă	411	% 701 4427	<u>8.330</u> 7.000 1.330
2	Produse finite existente în stoc la finele exercițiului financiar evaluate la costul efectiv de 2.000 lei	345	709	2.000
3	Închiderea conturilor de venituri la finele exercițiului financiar cu soldul lor creditor de 9.000 lei	% 701 709	121	<u>9.000</u> 7.000 2.000
4	Destocarea produselor existente în gestiune la începutul exercițiului financiar (2.000 lei) și vânzarea acestora la prețul negociat de 2.500 lei	709 411	345 % 701 4427	2.000 <u>2.975</u> 2.500 475
5	Închiderea contului 709 „Variația stocurilor” și a celui de venituri cu soldul lor de 2.000 lei, respectiv 2.500 lei	121 701	709 121	2.000 2.500

♦ Existența și mișcarea ***bunurilor confiscate*** sau ***intrate***, potrivit legii, ***în proprietatea privată a statului*** se evidențiază, de către direcțiile generale ale finanțelor publice județene, respectiv a Municipiului București, precum și de administrațiile finanțelor publice ale sectoarelor municipiului București, cu ajutorul contului **347 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului”**. Contabilitatea analitică se ține pe categorii de bunuri grupate pe magazii (gestiuni) potrivit metodei folosite.

Spre deosebire de acestea, ***bunurile confiscate*** sau ***intrate***, potrivit legii, ***în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale*** se evidențiază

de către organele financiare ale acestora cu ajutorul contului 349 **„Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale”**. Funcțiunea acestuia este similară cu cea a contului menționat anterior. În debitul contului se înregistrează bunurile confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale, iar în credit bunurile de acest fel lăsate în custodie sau în consignație la terți ori cele scăzute din evidență potrivit reglementărilor în vigoare. Contabilitatea analitică se ține, de asemenea, pe feluri sau categorii de bunuri grupate pe magazii (gestiuni) potrivit metodei utilizate.

În registrul jurnal nr. *46* se prezintă funcțiunea celor două conturi.

REGISTRUL-JURNAL NR. 46

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului (25.000 lei) și în cea a unităților administrativ-teritoriale (12.000 lei)	347 349	102 103	25.000 12.000
2	Active de acest fel lăsate în custodie sau în consignație la terți (20.000 lei, respectiv 8.000 lei)	359	% 347 349	**28.000** 20.000 8.000
3	Bunuri scăzute din evidență din categoria celor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului și în cea a unităților administrativ-teritoriale (5.000 lei, respectiv 4.000 lei)	102 103	347 349	5.000 4.000
4	Aducerea de la terți a bunurilor de acest fel (10.000 lei, respectiv 1.000 lei)	% 347 349	359	**11.000** 10.000 1.000

6.3.4. Contabilitatea animalelor și păsărilor

Problema intrărilor și ieșirilor de active circulante din gestiune sub diferite forme și mărimi își lărgește cuprinderea și crește în importanță dacă luăm în considerație și activele circulante de natura ***animalelor și păsărilor***. Acestea au în vedere efectivele de animale și de păsări care, potrivit legii, nu sunt considerate active fixe, astfel: a) animale născute vii (viței, miei, purcei, mânji etc.); b) animale tinere de orice fel (taurine, porcine, ovine, caprine, cabaline etc.) în

vederea creşterii şi folosirii lor ulterioare pentru producţie (lână, lapte, carne, blană), reproducţie, muncă, reprezentaţie (spectacole), expunere în parcuri şi în grădini zoologice etc.; c) păsări de orice fel în vederea creşterii şi folosirii lor ulterioare pentru producţie, reproducţie, reprezentaţie (spectacole), expunere în parcuri şi în grădini zoologice etc.; d) animale puse la îngrăşat pentru a fi valorificate; e) păsări puse la îngrăşat pentru a fi valorificate. Acestora li se adaugă coloniile de albine.

Cu ajutorul contului **361 „Animale şi păsări"** se ţine evidenţa lor, inclusiv sporul în greutate vie obţinut. Cheltuielile de întreţinere şi furajare a animalelor şi păsărilor nu se înregistrează în acest cont, ci se dispersează în varietatea cheltuielilor operaţionale, pe tipuri omogene de consumuri, împreună cu celelalte cheltuieli ocazionate de desfăşurarea activităţii instituţiei publice.

Contabilitatea analitică se ţine cantitativ şi valoric pe specii de animale şi în cadrul acestora pe categorii de vârstă. Evidenţa cantitativă se ţine în capete şi kg, pentru animalele care se cântăresc, şi în capete, pentru cele care nu se cântăresc.

Metoda de organizare a contabilităţii sintetice a animalelor şi păsărilor este cea a **inventarului permanent**. În debitul contului 361 „Animale şi păsări" se înregistrează activele circulante de felul acesta achiziţionate de la furnizori sau din avansuri de trezorerie ori provenite din alte surse (aduse de la terţi, obţinute din producţie proprie, sporul în greutate vie realizat, primite cu titlu gratuit sau de la instituţii publice ori de la subunităţi, plusuri de inventar etc.).

Ca şi în situaţia materiilor prime şi a materialelor, în costul de achiziţie al animalelor şi păsărilor procurate cu titlu oneros de la furnizorii externi se includ şi taxele vamale. Acestea se evidenţiază tot în debitul contului 361 „Animale şi păsări" şi contribuie în felul acesta la creşterea valorii activelor respective.

Animalele şi păsările ieşite din gestiune prin vânzare, cele incluse pe cheltuieli, trimise la terţi, constatate minus de inventar, livrate la instituţie sau la subunităţile din cadrul aceleiaşi unităţi se evidenţiază în creditul contului analizat. Se înregistrează în acest cont şi animalele şi păsările pierdute din cauza calamităţilor, transferate cu titlu gratuit sau trecute la active fixe. Soldul contului reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor existente

la sfârşitul perioadei.

Înregistrarea în contabilitate a animalelor şi păsărilor intrate în gestiune pe diverse căi este redată în registrul-jurnal nr. *47*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 47

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Animale şi păsări achiziţionate de la furnizori (10.000 lei) şi din avansuri de trezorerie (5.000 lei), precum şi taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare (1.900 lei, respectiv 950 lei)	%	401	**11.900**
		361		10.000
		4426		1.900
		%	542	**5.950**
		361		5.000
		4426		950
2	Active de felul acesta aduse de la terţi (4.000 lei), primite de la unitate (2.500 lei) sau de la subunităţi (1.500 lei)	361	%	**8.000**
			356	4.000
			481	2.500
			482	1.500
3	Primire de animale şi păsări cu titlu gratuit (1.000 lei) şi valoarea produşilor noi născuţi (6.000 lei)	361	%	**7.000**
			779	1.000
			709	6.000
4	Sporul în greutate vie obţinut de la animalele tinere şi de la cele aflate la îngrăşat (12.000 lei), precum şi plusuri de inventar constatate la animalele şi păsările obţinute din producţie proprie (3.000 lei)	361	709	15.000
5	Plusuri constatate la inventarierea animalelor şi păsărilor din categoria celor achiziţionate (1.000 lei)	361	719	1.000

Modul de reflectare în contabilitate a ieşirilor de animale şi păsări din gestiune, atât prin vânzări, cât şi prin treceri la active fixe, precum şi lipsurile constatate la inventariere, este influenţat, între altele, de preţul de înregistrare al activelor respective.

Când în evidenţă se foloseşte costul de achiziţie, ieşirea din unitate a animalelor şi păsărilor pe căile menţionate se consemnează tot la acest cost, iar corespondenţa se stabileşte numai între debitul contului *606 „Cheltuieli privind animalele şi păsările"* şi creditul contului 361 „Animale şi păsări". În cazul în care prin unele ieşiri de animale şi păsări din unitate au loc recuperări de produse (piei, fulgi etc.), valoarea acestora constituie un venit al unităţii respecti-

ve şi se înregistrează la contul *709 „Variaţia stocurilor”*. În felul acesta, ieşirile de animale şi păsări prin tăieri forţate antrenează, pe lângă creditarea contului cu ajutorul căruia se ţine evidenţa lor (606 = 361), şi conturile *341 „Semifabricate”*, *345 „Produse finite”* şi *709 „Variaţia stocurilor”* în care se consemnează valorile recuperate. Toate aceste aspecte sunt evidenţiate în registrul-jurnal nr. *48*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 48

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Animale şi păsări ieşite din unitate prin tăieri forţate (3.500 lei) şi intrarea în gestiune a unor utilităţi (piei, pene etc.) în valoare de 500 lei, potrivit bonului de intrare	606 % 341 345	361 709	3.500 **500** 400 100
2	Ieşirea de animale adulte din unitate prin vânzare (8.000 lei), conform actului de cântărire şi a celui de livrare-recepţie-decontare întocmite de către instituţie, şi contabilizarea veniturilor (8.200 lei) potrivit facturii emise de entitatea publică	606 411	361 % 701 4427	8.000 **9.758** 8.200 1.558
3	Animale provenite din cumpărări care au fost trecute la active fixe (21.000 lei)	606	361	21.000
4	Evidenţierea unor lipsuri constatate la inventarierea mioarelor provenite din cumpărări (3.000 lei), conform procesului-verbal de verificare a gestiunii	606	361	3.000
5	Pierderi din calamităţi constatate la animalele achiziţionate (1.200 lei)	690	361	1.200
6	Animale şi păsări, obţinute din producţie proprie, vândute (2.000 lei), constatate lipsă la inventar (1.000 lei) sau trecute la active fixe (19.000 lei)	709	361	22.000
7	Trecerea găinilor în categoria mărfurilor la costul lor de achiziţie de 1.000 lei, adaosul comercial aferent (10% x 1.000 lei = 100 lei) şi ieşirea acestora din unitate	371 % 607 378	% 361 368 371	**1.100** 1.000 100 **1.100** 1.000 100
8	Animale şi păsări predate pentru sacrificare (1.500 lei), transferate instituţiilor subordonate (2.000 lei) sau altor entităţi subordonate aceluiaşi ordonator principal sau secundar de credite (3.000 lei) şi cele transferate cu titlu gratuit altor instituţii publice (5.000 lei)	% 307 481 482 658	361	**11.000** 1.500 2.000 3.000 5.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
9	Taxe vamale aferente animalelor și păsărilor achiziționate din import (800 lei)	361	446	800

6.3.5. Contabilitatea mărfurilor[1]

În cadrul stocurilor propriu-zise se cuprind și ***mărfurile***. Acestea reprezintă bunurile pe care unitatea le cumpără în vederea revânzării. Sunt asimilate mărfurilor și materiile prime, unele materiale consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, animalele și păsările, alte valori de natura stocurilor trecute în magazinele proprii de desfacere pentru a fi vândute.

Desfacerea mărfurilor are loc printr-o rețea comercială adecvată care poate aparține entităților profilate pe aprovizionarea și desfacerea mărfurilor și celor care au ca obiect alte activități decât vânzarea mărfurilor, dar dispun de depozite sau magazine proprii. Prin intermediul depozitelor cu ridicata se comercializează mărfuri în volum mare de către unitățile specializate în comerț cu ridicata (en gros) către alte entități, îndeosebi către unitățile care desfășoară activități de comerț cu amănuntul (en detail). Acestea din urmă desfac mărfurile către consumatorii direcți (populație și unele întreprinderi pentru consumul lor gospodăresc).

Aprovizionarea unității cu mărfuri și vânzarea acestora se fac pe baza acordului dintre părți. Momentul intrării mărfurilor în proprietatea cumpărătorului poate coincide cu:

a) *sosirea facturii și recepționarea mărfurilor*. Operațiunea aceasta este urmată de achitarea imediată a contravalorii bunurilor (în numerar) sau la o anumită scadență (în numerar sau prin intermediul băncilor);

b) *primirea facturii de la furnizor*. În această situație apare un decalaj între momentul aprovizionării (cumpărării) și cel al recepției mărfurilor. Acesta determină înregistrarea bunurilor respective ca *mărfuri în curs de aprovizionare* (mărfuri achitate și expediate de furnizor, dar neprimite în depozite sau nerecepționate);

[1]Gh, Scorțescu, Fl. I. Scorțescu, Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitatea asociațiilor și fundațiilor, Editura „Ion Ionescu de la Brad” Iași, 2006, p. 344.

c) *mărfuri sosite fără factură*. Această situaţie determină apariţia *mărfurilor recepţionate, dar nefacturate*. Se înregistrează ca intrări în gestiune, atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepţiei şi a documentelor însoţitoare.

Mărfurile achiziţionate cu titlu oneros se evaluează, la intrarea în unitate, la **costul de achiziţie**. Acesta cuprinde *preţul de cumpărare prevăzut în factura primită de la furnizor, cheltuielile de transport-aprovizionare (formate din cheltuieli de încărcare, transport, asigurare pe timpul transportului, descărcare etc.), taxele nerecuperabile (accizele, comisionul pentru serviciile vamale, taxele vamale şi taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru mărfurile achiziţionate de unităţile neplătitoare de taxă pe valoarea adăugată) şi alte cheltuieli*. Dacă la costul de achiziţie se adaugă marja comerciantului se obţine **preţul cu ridicata**.

Şi entităţile specializate în comerţ cu amănuntul evaluează mărfurile achiziţionate cu titlu oneros, la intrarea în patrimoniu, tot la **costul de achiziţie**. Dacă la acesta se adaugă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă se obţine **preţul cu amănuntul**.

Vânzarea mărfurilor reprezintă, din punct de vedere juridic, trecerea acestor bunuri din proprietatea vânzătorului (furnizorului) în cea a cumpărătorului (clientului) „pe baza acordului dintre parteneri cu privire la obiectul vânzării şi al preţului de vânzare. În principiu, *momentul vânzării coincide cu momentul stabilirii consimţământului părţilor*. Din punct de vedere contabil, *momentul vânzării este considerat cel al facturării mărfurilor sau încasării contravalorii lor, dacă acesta din urmă coincide cu facturarea*"[1].

În cazul unor decalaje între vânzarea şi expedierea (livrarea) mărfurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din patrimoniul furnizorului (vânzătorului), nemaifiind considerate proprietatea acestuia, astfel:

a) *mărfurile vândute şi nefacturate* se evidenţiază ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea acestor bunuri din gestiune;

b) *mărfurile vândute şi nelivrate* se înregistrează distinct în gestiune, iar

---

[1]Magdalena Negruţiu şi colab., Contabilitatea în comerţ şi turism (ediţie revăzută şi completată), Editura Maxim, Bucureşti, 1998, p. 20.

în contabilitate fac obiectul conturilor în afara bilanțului.

Echivalentul bănesc al sumelor încasate sau de încasat ca urmare a vânzării (livrării) mărfurilor poartă denumirea de **preț de vânzare**. Acesta se compune din *costul de achiziție al mărfurilor și marja comerciantului* care are menirea să acopere cheltuielile de circulație și să asigure obținerea profitului. Nivelul marjei comerciantului se diferențiază în funcție de natura mărfurilor desfăcute și de profilul unității de comerț (cu ridicata sau cu amănuntul). Existența celor două categorii de unități specializate în comerț cu ridicata (en gros) și comerț cu amănuntul (en detail) impune, pentru *prețul de vânzare*, utilizarea a două denumiri: *prețul de vânzare al angrosiștilor* și *prețul de vânzare al detailiștilor*.

Evidența existenței și mișcării stocurilor de mărfuri în depozitele unității se ține cu ajutorul contului **371 „Mărfuri"**. După redarea existentului inițial și a mișcărilor de mărfuri în cursul perioadei de gestiune, contabilitatea trebuie să asigure următoarea egalitate balanțieră: stocul de mărfuri la începutul perioadei **(S_i)** + intrările sau aprovizionările perioadei **(A_p)** = vânzările perioadei **(V_p)** + stocul de mărfuri la finele perioadei **(S_f)**. Stabilirea mărimii unui element poate avea loc numai în condițiile cunoașterii celorlalte elemente redate prin această egalitate balanțieră.

Contul menționat are funcție contabilă de activ, iar modul concret de funcționare a acestuia diferă în raport de folosirea inventarului permanent sau a celui intermitent ca metodă de evidență a stocurilor de mărfuri. *Metoda inventarului permanent*, ca alternativă în contabilizarea stocurilor de mărfuri provenite din achiziționări etc., se utilizează de entitățile specializate în comerț cu ridicata și de unitățile mari din categoria celor cu activitate en detail. Unitățile mici și mijlocii specializate în comerț cu amănuntul folosesc metoda inventarului intermitent în contabilitatea sintetică a mărfurilor.

În condițiile utilizării *inventarului permanent*, în contabilitate se evidențiază toate intrările și ieșirile de mărfuri cu ajutorul contului 371 „Mărfuri". În urma contabilizării acestor aspecte, la finele perioadei de gestiune pot să apară diferențe între inventarul (soldul) scriptic reflectat de soldul acestui cont și inventarul faptic. Plusurile și minusurile de inventar se înregistrează tot cu ajutorul contului menționat.

Achiziționările de mărfuri de la furnizori sau din avansuri de trezorerie,

adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune, cele aduse de la terţi, constatate în plus la inventar sau primite cu titlu gratuit se înregistrează în debitul contului 371 „Mărfuri". Tot astfel se evidenţiază valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime, materialelor auxiliare, pieselor de schimb, materialelor de natura obiectelor de inventar, produselor finite, animalelor şi păsărilor, ambalajelor etc. trecute în categoria mărfurilor în vederea vânzării prin magazinele proprii de desfacere.

Cheltuielile cu transportul şi manipularea mărfurilor trimise şi înapoiate de la terţi facturate de aceştia, precum şi tariful perceput de furnizor pentru păstrarea bunurilor respective în spaţiile de depozitare proprii se reflectă, de asemenea, în debitul contului 371 „Mărfuri". Contabilizarea taxelor nerecuperabile se face tot în debitul acestui cont şi duce, prin urmare, la creşterea costului de achiziţie al mărfurilor din import. Unităţile care ţin evidenţa mărfurilor la preţ de vânzare cu amănuntul, înregistrează taxa pe valoarea adăugată neexigibilă inclusă în acest preţ tot în debitul contului menţionat.

Mărfurile ieşite din gestiune prin vânzare, constatate lipsă la inventar sau depreciate, trimise în custodie sau în consignaţie la terţi, transferate cu titlu gratuit sau pierdute din cauza calamităţilor se evidenţiază în creditul contului 371 „Mărfuri". Adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor vândute sau ieşite din gestiune pe alte căi se înregistrează, de asemenea, în creditul contului analizat. Soldul contului reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor existente.

Entităţile specializate în comerţ cu ridicata ţin contabilitatea analitică pe feluri sau grupe de mărfuri (371/A; 371/B etc.) utilizând, de regulă, metoda cantitativ-valorică. Cele cu activitate comercială en detail conduc o evidenţă global-valorică pe magazine şi în cadrul acestora pe gestiuni.

Modul cum se contabilizează intrările şi ieşirile de mărfuri în cursul exerciţiului financiar de către o unitate specializată în comerţul cu ridicata rezultă din registrul-jurnal nr. *49*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 49

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Mărfuri achiziţionate de la furnizori (4.000 lei) şi taxa pe valoarea adăugată aferentă de 760 lei	% 371 4426	401	**4.760** 4.000 760

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
2	Cumpărări de mărfuri din avansuri de trezorerie (2.000 lei) și taxa pe valoarea adăugată aferentă	% 371 4426	542	**2.380** 2.000 380
3	Mărfuri aduse de la terți (2.000 lei), constatate în plus la inventar (1.600 lei) sau primite cu titlu gratuit (400 lei)	371	% 357 607 779	**4.000** 2.000 1.600 400
4	Valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime (500 lei), materialelor auxiliare (400 lei), materialelor de natura obiectelor de inventar (1.000 lei), materialelor disponibilizate din stocurile rezerva de stat și de mobilizare (100 lei), produselor finite (500 lei), animalelor și păsărilor (2.000 lei) trecute în categoria stocurilor în vederea vânzării prin magazinele proprii de desfacere	371	% 301 3021 303 304 345 361	**4.500** 500 400 1.000 100 500 2.000
5	Cheltuieli cu transportul și manipularea mărfurilor trimise și înapoiate de la terți facturate de aceștia (600 lei), tariful perceput pentru păstrarea bunurilor respective în spațiile de depozitare proprii (1.000 lei) și taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare [(600 lei + 1.000 lei) x 19% = 304 lei]	% 371 4426	401	**1.904** 1.600 304
6	Datoria unității de a plăti taxa vamală pentru animalele cumpărate (1.200 lei)	371	446	1.200
7	Adaosul comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune (3.700 lei)	371	378	3.700
8	Valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare (4.800 lei) și adaosul comercial aferent (800 lei)	% 607 378	371	**4.800** 4.000 800
9	Mărfuri constatate lipsă sau depreciate în depozitele unității ce se încadrează în normele legale (1.000 lei) și adaosul comercial aferent (200 lei)	% 607 378	371	**1.200** 1.000 200
10	Lipsuri sau deprecieri de mărfuri constatate în depozitele unității peste normele legale care nu se impută (400 lei), adaosul comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune pe această cale (80 lei) și taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare pentru lipsurile de mărfuri peste normele legale neimputabile (400 x 19% = 76 lei)	% 607 378 635	371 4427	**480** 400 80 76

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
11	Mărfuri trimise în custodie sau în consignație la terți (500 lei), transferate cu titlu gratuit unei instituții publice (400 lei) și cele pierdute din cauza calamităților (1.100 lei); adaosul comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune pe aceste căi este de 800 lei	% 357 658 690 378	371	**2.800** 500 400 1.100 800

În condițiile evidenței mărfurilor la **prețul de vânzare cu amănuntul** intervine în contabilizarea intrărilor și ieșirilor de mărfuri la unitățile cu activitate comercială en detail un element în plus. Este vorba despre taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă mărfurilor intrate, respectiv ieșite din gestiunea entităților comerciale cu amănuntul prin vânzare sau pe alte căi, care se înregistrează cu ajutorul contului 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă" în corespondență cu contul 371 „Mărfuri".

Spre înțelegerea problematicii mărfurilor intrate și ieșite din gestiunea unității, ne referim la o entitate pentru desfacere en gros și la una pentru vânzări cu amănuntul (en detail) către populație.

A) operațiuni la societatea comercială producătoare:

1) aprovizionarea cu materii prime în valoare de 5.000 lei necesare realizării unui produs (X). Taxa pe valoarea adăugată deductibilă înscrisă în factura furnizorului este de 19%:

Debit	=	Credit	D	C
%	=	401 „Furnizori"		5.950
301 „Materii prime"			5.000	
4426 „TVA deductibilă"			950	

2) obținerea produsului (X) evaluat la costul de producție de 8.000 lei:

Debit	=	Credit	D	C
345 „Produse finite"	=	711 „Variația stocurilor"	8.000	8.000

3) vânzarea produsului (X) la prețul de 8.500 lei convenit cu unitatea pentru desfacere en gros și descărcarea gestiunii:

			D	C
411 „Clienți”	=	%	10.115	
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”		8.500
		4427 „TVA colectată”		1.615
711 „Variația stocurilor”	=	345 „Produse finite”	8.000	8.000

B) operațiuni la entitatea comercială de desfacere en gros:

1) primirea de la furnizor a mărfii la costul de achiziție de 8.500 lei. Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului este de 1.615 lei, iar valoarea adaosului comercial de 850 lei (10% x 8.500 lei = 850 lei):

			D	C
%	=	401 „Furnizori”		10.115
371 „Mărfuri”			8.500	
4426 „TVA deductibilă”			1.615	
371 „Mărfuri”	=	378 „Diferențe de preț la mărfuri”	850	850

2) vânzarea mărfii la prețul de 9.350 lei. TVA facturată clientului (entității de desfacere en detail) este de 1.776,5 lei, iar valoarea mărfii scăzută din gestiune de 9.350 lei:

			D	C
411 „Clienți”	=	%	11.126,5	
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”		9.350,0
		4427 „TVA colectată”		1.776,5
%	=	371 „Mărfuri”		9.350,0
607 „Cheltuieli privind mărfurile”			8.500,0	
378 „Diferențe de preț la mărfuri”			850,0	

3) închiderea conturilor de cheltuieli și de venituri cu soldul lor de 8.500 lei, respectiv 9.350 lei:

			D	C
121 „Rezultatul patrimonial”	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	8.500	8.500
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121 „Rezultatul patrimonial”	9.350	9.350

C) operațiuni la entitatea publică de desfacere en detail:

1) primirea mărfii de la furnizor (unitatea de desfacere en gros) la costul de achiziție (9.350 lei). Taxa pe valoarea adăugată înscrisă în factura furnizorului este de 1.776,5 lei:

			D	C
%	=	401 „Furnizori”		11.126,5
371 „Mărfuri”			9.350,0	
4426 „TVA deductibilă”			1.776,5	

2) includerea în prețul de vânzare cu amănuntul a adaosului comercial practicat de instituția publică (20%) și a TVA neexigibilă (2.131,8 lei), calculată prin aplicarea cotei de 19% asupra costului de achiziție (9.350 lei) și a adaosului comercial aferent (1.870 lei):

			D	C
371 „Mărfuri”	=	%	4.001,8	
		378 „Diferențe de preț la mărfuri”		1.870,0
		4428 „TVA neexigibilă”		2.131,8

3) încasarea în numerar a sumei rezultate din vânzarea mărfii la prețul cu amănuntul (9.350,0 lei + 4.001,8 lei = 13.351,8 lei). Mărimea TVA colectată, determinată prin aplicarea procentului de 15,96638% la valoarea vânzărilor cu amănuntul, este de 2.131,8 lei (13.351,8 lei x 15,96638% = 2.131,8 lei):

			D	C
5311 „Casa în lei”	=	%	13.351,0	
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”		11.220,0
		4427 „TVA colectată”		2.131,8

4) descărcarea gestiunii de mărfuri, la sfârşitul lunii, cu valoarea acesteia la preţul cu amănuntul:

			D	C
%	=	371 „Mărfuri”		11.220,0
607 „Cheltuieli privind mărfurile”			9.350,0	
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”			1.870,0	
4428 „TVA neexigibilă”	=	371 „Mărfuri”	2.131,8	2.131,8

5) închiderea conturilor de cheltuieli şi de venituri cu soldul lor de 9.350 lei, respectiv 11.220 lei:

			D	C
121 „Rezultatul patrimonial”	=	607 „Cheltuieli privind mărfurile”	9.350	9.350
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	=	121 „Rezultatul patrimonial”	11.220	11.220

Mărfurile pot ieşi din gestiunea entităţii cu amănuntul nu numai prin vânzare. Bunurile de felul acesta constatate lipsă sau depreciate în depozitele instituţiei publice, trimise în custodie la terţi, transferate cu titlu gratuit şi cele pierdute din cauza calamităţilor sunt alte elemente care trebuie contabilizate ca ieşiri de stocuri din unitate. În funcţie de aceste modalităţi de ieşire diferă şi înregistrările care au loc în contabilitate. Reflectarea în contabilitate a adaosului comercial şi a taxei pe valoarea adăugată aferente mărfurilor scoase din unitate pe aceste căi nu prezintă însă particularităţi faţă de înregistrarea acestor elemente în cazul unor astfel de bunuri ieşite din gestiune prin vânzare.

Valoarea mărfurilor la cost de achiziţie constatate lipsă sau degradate, în cadrul normelor legale, se înregistrează în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile” şi în creditul contului 371 „Mărfuri”. Adaosul comercial şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, incluse în preţul de vânzare cu amănuntul la unităţile care ţin evidenţa la acest preţ, aferente mărfurilor din depozit constatate lipsă sau depreciate se reflectă în creditul contului de stocuri şi în debitul

conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă”.

Lămurim aceste aspecte cu ajutorul următorului exemplu: soldul contului 371 „Mărfuri” este de 2.856 lei, iar al conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „TVA neexigibilă” de 400 lei, respectiv 456 lei. Aceste bunuri se scot din gestiune întrucât sunt constatate lipsă sau depreciate în depozit în cadrul normelor legale. Se contabilizează următoarele aspecte:

1) scoaterea din evidență a mărfurilor constatate lipsă sau depreciate în depozit (neimputabile) la costul de achiziție de 2.000 lei:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	2.000	2.000

2) adaosul comercial și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferente mărfurilor ieșite din unitate pe această cale (400 lei, respectiv 456 lei):

			D	C
%	=	371 „Mărfuri”		856
378 „Diferențe de preț la mărfuri”			400	
4428 „TVA neexigibilă”			456	

Unitățile care țin evidența mărfurilor la prețul de vânzare cu amănuntul întocmesc aceste articole contabile și în cazul bunurilor de felul acesta constatate lipsă la inventar peste normele legale care nu se impută. Se mai evidențiază, în plus, taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deprecierilor de mărfuri peste normele legale neimputabile în debitul contului 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” prin creditul contului 4427 „TVA colectată”.

Înregistrarea în contabilitate a acestor aspecte are în vedere următorul exemplu: soldul contului 371 „Mărfuri” este de 1.428 lei, iar al conturilor 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „TVA neexigibilă” reprezintă 200 lei, respectiv 228 lei. Taxa pe valoarea adăugată aferentă lipsurilor sau deprecierilor de mărfuri peste normele legale neimputabile este de 190 lei (1.000 lei x 19% = = 190 lei). În baza elementelor prezentate se întocmesc următoarele articole con-

tabile:

			D	C
607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	1.000	1.000
%	=	371 „Mărfuri”		428
378 „Diferențe de preț la mărfuri”			200	
4428 „TVA neexigibilă”			228	
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	=	4427 „TVA colectată”	190	190

Pentru reflectarea valorii mărfurilor acordate drept despăgubire victimei prejudiciului (1.000 lei), în scopul reparării în natură a valorilor distruse acesteia, precum și pentru cele transferate cu titlu gratuit (500 lei) sau distruse din cauza calamităților (2.000 lei) se stabilește o corespondență de bază între contul 371 „Mărfuri” și conturile corespunzătoare de cheltuieli. Intervin desigur corespondențe complementare și între contul 371 „Mărfuri” și conturile 378 „Diferențe de preț la mărfuri” și 4428 „TVA neexigibilă” care prezintă un sold de 700 lei (3.500 lei x 20% = 700 lei), respectiv 798 lei [(3.500 lei + 700 lei) x 19% = = 798 lei], așa cum rezultă din următoarele articole contabile:

			D	C
%	=	371 „Mărfuri”		3.500
658 „Alte cheltuieli operaționale”			1.500	
690 „Cheltuieli cu pierderi din calamitățile”			2.000	
%	=	371 „Mărfuri”		1.498
378 „Diferențe de preț la mărfuri”			700	
4428 „TVA neexigibilă”			798	

În cazul practicării metodei *inventarului intermitent*, de către entitățile specializate în comerțul cu ridicata, nu se mai utilizează, în cursul perioadei, contul 371 „Mărfuri” pentru evidențierea intrărilor și ieșirilor de mărfuri în și din gestiune, ceea ce nu permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor scriptice, atât cantitativ, cât și valoric. Intrările de mărfuri în unitate din aprovizionări efectuate în cursul perioadei la costul de achiziție se evidențiază direct în debitul contului 607 „Cheltuieli privind mărfurile”, în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori”, pe baza facturii furnizorului și a atestării recepției stocurilor sosite. Primul cont nu se creditează în cursul perioadei de gestiune, ci numai la finele acesteia când se înregistrează valoarea stocului de mărfuri stabilită pe bază de inventar, prin debitarea contului 371 „Mărfuri”.

Stocul final de mărfuri existent la finele perioadei de gestiune devine, așadar, stoc inițial al perioadei următoare. Preluarea în exploatare la începutul perioadei a stocului inițial de mărfuri se evidențiază în debitul contului de cheltuieli și în creditul contului 371 „Mărfuri”. În registrul-jurnal nr. *50* se contabilizează unele aspecte în legătură cu cele menționate.

REGISTRUL-JURNAL NR. 50

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Intrarea de mărfuri în unitate la costul de achiziție de 8.000 lei	% 607 4426	401	9.520 8.000 1.520
2	Constatarea la finele lunii *mai* a existenței unui stoc de mărfuri (300 lei) și transferarea soldului contului de cheltuieli privind mărfurile (7.700 lei) la contul de rezultat patrimonial	371 121	607 607	300 7.700
3	Preluarea în exploatare la începutul lunii *iunie* a stocului inițial de mărfuri în valoare de 300 lei și aprovizionarea unității cu mărfuri în sumă de 2.000 lei în ziua de 10 iunie	607 % 607 4426	371 401	300 2.380 2.000 380
4	Constatarea la sfârșitul lunii *iunie* a existenței unui stoc de mărfuri în valoare de 500 lei și închiderea contului de cheltuieli (1.800 lei)	371 121	607 607	500 1.800

În urma contabilizării operațiunilor de la punctele (3) și (4) se observă două aspecte. Pe de o parte, ieșirile sau cheltuielile privind mărfurile scoase din u-

nitate (**E**) rezultă în varianta inventarului intermitent din relația balanțieră **S_i + + I – Sf = E**, adică: 300 lei + 2.000 lei – 500 lei = 1.800 lei, dedusă din formula **S_i + I = E + Sf**, astfel: 300 lei + 2.000 lei = 1.800 lei + 500 lei. Pe de altă parte, pentru ca soldul contului de cheltuieli privind mărfurile să reflecte costul de achiziție efectiv al mărfurilor ieșite din entitate se stabilește o corespondență de bază între acest cont și cel de mărfuri, cât și una complementară între primul cont și contul 401 „Furnizori".

Costul de achiziție al mărfurilor date în custodie la terți se evidențiază, în cazul practicării *inventarului intermitent*, în debitul contului 357 „Mărfuri în custodie sau consignație la terți" prin creditul contului de cheltuieli privind mărfurile. Preluarea în exploatare a mărfurilor reîntoarse de la terți se consemnează printr-o corespondență inversă. Că lucrurile stau așa rezultă și din următorul exemplu: instituția publică „A" achiziționează mărfuri în sumă de 4.000 lei, iar în ziua de *10 ianuarie* dă în custodie la terți 10% din aceste bunuri. La *finele lunii ianuarie* se constată că există mărfuri în stoc în valoare de 600 lei. Împreună cu acestea se preiau în exploatare și mărfurile reîntoarse de la terți în sumă de 400 lei, pentru ca la *sfârșitul lunii februarie* să se constate existența unui stoc de mărfuri în valoare de 200 lei. Aspectele menționate se contabilizează în registrul-jurnal nr. *51*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 51

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Intrarea mărfurilor în gestiune la costul de achiziție de 4.000 lei, darea în custodie la terți a 10% din aceste bunuri, constatarea existenței unui stoc în sumă de 600 lei și transferarea la sfârșitul lunii *ianuarie*, la contul de rezultat patrimonial, a soldului contului de cheltuieli (3.000 lei)	% 607 4426 357 371 121	401 607 607 607	<u>4.760</u> 4.000 760 400 600 3.000
2	Preluarea în exploatare la începutul lunii *februarie* a stocului inițial de mărfuri în valoare de 600 lei și a mărfurilor reîntoarse de la terți în sumă de 400 lei, constatarea la sfârșitul lunii *februarie* a unui stoc de mărfuri de 200 lei și închiderea contului de cheltuieli (800 lei)	607 607 371 121	371 357 607 607	600 400 200 800

6.3.6. Contabilitatea ambalajelor

Bunurile al căror rol constă în asigurarea protecției materiilor prime, materialelor consumabile, produselor finite, mărfurilor etc. pe timpul depozitării şi transportului acestora, precum şi în prezentarea mărfurilor în vederea desfacerii poartă denumirea de ***ambalaje***[1]. Marea varietate a acestora şi caracteristicile unora dintre ele fac necesară clasificarea ambalajelor după mai multe criterii[2], şi anume:

a) *în raport de natura materialului din care sunt confecționate*, pot fi ambalaje din lemn, metale, mase plastice, fire naturale sau din fire sintetice etc.;

b) *după proveniența lor* se disting ambalaje indigene şi ambalaje din import;

c) *în funcție de posibilitățile de folosire*, pot fi ambalaje refolosibile (recuperabile) şi ambalaje nerefolosibile (nerecuperabile). *Cele recuperabile* sunt ambalajele care pot fi folosite cu aceeaşi destinație în mai multe cicluri succesive de circulație. În schimb, *ambalajele nerecuperabile* sunt bunurile care nu se mai pot folosi pentru destinația inițială (lădițe pentru unt, marmeladă sau pentru untură etc.), însă rămân la dispoziția cumpărătorului care le poate valorifica sau nu;

d) *după modul de facturare şi de decontare*, ambalajele se împart în două categorii şi anume: d_1) ambalaje de transport facturate distinct[3] de prețul bunurilor vândute; acestea circulă prin restituire către furnizorii (vânzătorii) care le-au livrat împreună cu produsele finite, mărfurile etc., incluzându-se, aşadar, în categoria ambalajelor recuperabile; d_2) ambalaje de transport a căror valoare nu se decontează distinct furnizorilor, ci este inclusă în prețul mărfurilor (ambalaje folosite la vânzarea televizoarelor, frigiderelor, maşinilor de spălat, mobilei

---

[1] Gh, Scorțescu, Fl. I. Scorțescu, Daniela-Neonila Mardiros, Contabilitatea asociațiilor şi fundațiilor, Editura „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, 2006, p. 359.

[2] I. P. Pântea, Managementul contabilității româneşti, Editura Intelcredo, Deva, 1998, p. 287; Magdalena Negruțiu şi colab., Contabilitatea în comerț şi turism, Editura Maxim, Bucureşti, 1998, p. 301.

[3] Ambalajele primite de la furnizori (***facturate separat*** de prețul materiilor prime, materialelor consumabile, mărfurilor şi a altor bunuri aprovizionate), cu obligația de a le restitui acestora la termenele prevăzute în contracte, sunt evidențiate în contabilitatea cumpărătorului, până la restituirea lor către vânzători (furnizori), cu ajutorul contului în afara bilanțului *8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"*. Contabilitatea analitică se ține pe furnizori, cu indicarea felului, cantității, valorii, magaziei de păstrare (gestionarului), termenului de restituire etc. În debitul acestui cont se evidențiază ambalajele primite fără plată cu obligația de restituire, iar în credit se reflectă ambalajele de acelaşi fel restituite furnizorilor, distruse din cauza calamităților, reținute de cumpărător (nerestituite) etc.

etc.); aceste ambalaje se vând cumpărătorului împreună cu marfa, iar după golire se pot valorifica sau nu;

e) *după natura şi modul de circulaţie* se disting:

e_1) ambalaje de natura mijloacelor fixe care aparţin unităţii (containere, butoaie de capacitate mare, boxpaleţi etc. care îndeplinesc condiţiile prevăzute de lege pentru astfel de active), evidenţiate cu ajutorul contului 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active fixe corporale", utilizate pentru păstrarea materialelor, produselor, mărfurilor etc. şi pentru transportul acestora în interiorul entităţii. Acestea se pot folosi şi pentru transportul produselor finite, mărfurilor etc. în afara unităţii, cumpărătorul având obligaţia să le restituie furnizorului în bună stare şi la termenul fixat de părţi. Clientul înregistrează ambalajele primite în păstrare în debitul contului 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau în custodie", iar la restituire le reflectă în creditul aceluiaşi cont;

e_2) ambalaje din categoria materialelor de natura obiectelor de inventar care nu circulă pe bază de decontare, ci se folosesc numai în interiorul unităţii pentru păstrarea produselor şi mărfurilor sau pentru transportul lor intern. Au o valoare sub cea prevăzută de lege şi o durată de folosire mai mare de un an sau invers. Înregistrarea în contabilitate a ambalajelor de această natură presupune folosirea contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar". Întreaga valoare a ambalajelor de natura obiectelor de inventar se poate înregistra ca o cheltuială operaţională la scoaterea lor din folosinţă;

e_3) ambalaje de transport, denumite şi ambalaje de circulaţie întrucât însoţesc produsele finite şi mărfurile în procesul circulaţiei lor. Acestea se împart în două categorii, şi anume: 1) *ambalaje de transport care circulă după principiul vânzării-cumpărării*; provin din achiziţionări sau din producţie proprie, nu se includ în preţul bunurilor vândute şi fac obiectul contului 381 „Ambalaje". Se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la costul de achiziţie sau la costul de producţie, după caz. Restituirea activelor respective către furnizori se face la termenul fixat şi la preţurile stabilite între aceştia şi clienţi; 2) *ambalaje de transport care circulă pe principiul restituirii.* Acestea fac obiectul contului 381 „Ambalaje" *numai* în contabilitatea proprietarului. Operaţiunile ocazionate de circulaţia unor asemenea ambalaje între furnizor şi client se contabilizează cu aju-

torul conturilor 419 „Clienți-creditori" (în contabilitatea furnizorului) și, respectiv, 409 „Furnizorii-debitori" (în contabilitatea clientului).

Modul de funcționare a contului **381 „Ambalaje"** diferă în raport de metoda de evidență a stocurilor de ambalaje, destinate ambalării și transportului produselor finite și a mărfurilor, practicată de instituția publică. În condițiile aplicării *inventarului permanent* în contabilizarea ambalajelor refolosibile în sistem de vânzare-cumpărare, contul menționat evidențiază atât valoarea stocurilor inițiale și finale, cât și evoluția intrărilor și a ieșirilor de ambalaje care circulă după principiul vânzării-cumpărării.

În funcție de modalitățile de intrare și de ieșire a ambalajelor respective în și din gestiune diferă și înregistrările care au loc în contabilitate. Achizițională rile de ambalaje de la furnizori sau din avansuri de trezorerie, bunurile de această natură aduse de la terți, cele constatate plus la inventar sau primite cu titlu gratuit se înregistrează în debitul contului 381 „Ambalaje".

În caz de nerestituire a ambalajelor care fac parte din inventarul furnizorului (butoaie de bere, bidoane de lapte și de smântână, navete compartimentate pentru bere, sticle, saci din cânepă sau din in etc.), cumpărătorul achită întreaga valoare a acestora, pe de o parte, și își sporește în schimb valoarea ambalajelor proprii, pe de altă parte. Ambalajele reținute de cumpărător, adică bunurile respective nerestituite furnizorului de către client, se evidențiază, de asemenea, în debitul contului 381 „Ambalaje". Clientul le reflectă deci ca un element patrimonial. Concomitent cu articolul 381 „Ambalaje" = 409 „Furnizori-debitori" se înregistrează ambalajele nerestituite furnizorului în creditul contului *8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"*.

Ambalajele vândute ca atare, predate terților pentru prelucrare sau în custodie, constatate lipsă la inventar, distruse sau nerefolosibile datorită gradului lor de uzură nu sunt singurele operații care determină creditarea contului 381 „Ambalaje". Și ieșirea din gestiunea furnizorului a ambalajelor neprimite de la cumpărătorul său de bunuri (materii prime, materiale auxiliare, mărfuri etc.) con-duce la creditarea contului care ține evidența existenței și mișcării stocurilor de ambalaje refolosibile în sistem de vânzare-cumpărare.

Alte elemente în funcție de care trebuie să se facă judecăți de valoare cu privire la ambalaje le constituie degradarea, spargerea, deprecierea sau casarea

acestor active. Prețul de înregistrare al ambalajelor degradate sau sparte în depozitul unității, precum și valoarea acestor bunuri ieșite din gestiune prin casare se evidențiază, de asemenea, în creditul contului 381 „Ambalaje". Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor existente.

Modalitățile de intrare în unitate a ambalajelor, precum și diversitatea căilor de ieșire a acestora din gestiune se reflectă în contabilitate prin corespondențele contabile prezentate în registrul-jurnal nr. 52.

REGISTRUL-JURNAL NR. 52

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Ambalaje achiziționate de la furnizori (4.000 lei) și taxa pe valoarea adăugată aferentă (760 lei)	% 301 4426	401	**4.760** 4.000 760
2	Consemnarea operațiunii de transport efectuată de terți pentru suma de 500 lei, care se include în costul de achiziție al ambalajelor, și a taxei pe valoarea adăugată de 95 lei	% 381 4426	401	**595** 500 95
3	Ambalaje în valoare de 1.500 lei cumpărate din avansuri de trezorerie.	% 381 4426	542	**1.785** 1.500 285
4	Primire de ambalaje cu titlu gratuit (2.000 lei) și bunuri de această natură aduse de la terți (5.000 lei) sau constatate plus de inventar (1.000 lei)	381	% 779 358 608	**8.000** 2.000 5.000 1.000
5	Datoria unității de a plăti taxă vamală (1.860 lei) pentru importuri de ambalaje	381	446	1.860
6	Intrarea în gestiune de ambalaje goale care circulă după principiul vânzării-cumpărării	% 381 4426	401	**1.190** 1.000 190
7	Recepționarea materiilor prime în valoare de 4.000 lei și a ambalajelor, facturate de furnizor (150 lei), dar care trebuie restituite vânzătorului (furnizorului)	% 301 4426 409 4426	401 401 401	**4.760** 4.000 760 150 28,5
8	Restituirea ambalajelor în care s-au expediat materii prime, în valoare de 90 lei, evidențierea taxei pe valoarea adăugată aferentă ambalajelor returnate de client și reținerea de către cumpărătorul de materii prime a unor ambalaje consemnate în factura anterioară la valoarea de 60 lei	401 401 381	409 4426 409	90 17,1 60

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor Debitoare	Creditoare	SUMA
9	Ambalaje constatate lipsă sau degradate în depozitul unității ce se încadrează în normele legale (500 lei)	608	381	500
10	Lipsuri sau degradări de ambalaje constatate în depozitele unității peste normele legale care nu se impută (1.000 lei) și taxa pe valoarea adăugată aferentă	608 635	381 4427	1.000 190
11	Bunuri de natura ambalajelor transferate cu titlu gratuit (1.000 lei) sau distruse din cauza calamităților naturale (3.000 lei)	% 658 690	381	**4.000** 1.000 3.000
12	Ambalaje trecute în categoria mărfurilor în vederea vânzării lor prin magazinul propriu de desfacere (3.500 lei) ori trimise spre prelucrare sau în custodie la terți (4.000 lei)	% 371 358	381	**7.500** 3.500 4.000
13	Descărcarea gestiunii pentru ambalajele livrate odată cu produsele finite din categoria celor achiziționate (5.000 lei) sau provenite din producție proprie (2.000 lei)	% 608 709	381	**7.000** 5.000 2.000
14	Ambalaje nerefolosibile, datorită gradului lor de uzură, din categoria celor achiziționate sau provenite din producție proprie în valoare de 1.000 lei, respectiv 800 lei	% 608 709	381	**1.800** 1.000 800
15	Consemnarea la vânzare, de către furnizor, a 500 ambalaje în sumă de 4.000 lei care trebuie primite de la client, restituirea unui număr de 300 ambalaje la valoarea de 2.400 lei, constatarea ambalajelor nerestituite (200 bucăți x 8 lei/buc. = 1.600 lei), considerate vândute, și ieșirea din gestiunea furnizorului a ambalajelor nerestituite la un preț de înregistrare de 1.600 lei	411 411 419 4427 419 608	419 4427 411 411 708 381	4.000 760 2.400 456 1.600 1.600

Spre înțelegerea problematicii circulației ambalajelor de transport recuperabile, ne referim la următorul exemplu: instituția publică „A" s-a aprovizionat cu ambalaje pe baza unei facturi care cuprinde: 500 saci din cânepă de 40 kg x 8 lei/buc = 4.000 lei. Un lot de produse finite, însoțit de 500 saci din cânepă, a fost vândut entității „B". Aceasta din urmă a primit o bonificație (reducere de preț) de 10% pentru ambalajele refolosibile recepționate de la furnizorul „A", în vederea acoperirii cheltuielilor cu reparația și recondiționarea ambala-

jelor respective, conform facturii care cuprinde: 500 saci din cânepă x 8 lei/buc. = = 4.000 lei – bonificația de 10% (4.000 lei x 10% = 400 lei) = 3.600 lei. Întreaga cantitate de ambalaje goale a fost restituită (vândută) unității furnizoare „A" la prețul lor de cumpărare. Tipurile de înregistrări contabile care apar sunt prezentate în cele ce urmează:

În contabilitatea furnizorului („A")	**În contabilitatea cumpărătorului („B")**
D 345 „Produse finite" C 10.000 | 1) achiziționarea de ambalaje la prețul de 4.000 lei: % = 401 **4.760** 381 4.000 4426 760 2) ieșirea produselor finite din gestiune la prețul de înregistrare de 10.000 lei și constituirea veniturilor obținute din vânzarea acestora (11.000 lei): 711 = 345 10.000 411 = % **13.090** 701 11.000 4427 2.090 3) vânzarea ambalajelor către entitatea „B" (4.000 lei – bonificația de 10% cedată cumpărătorului = 3.600 lei): 411 = % **4.284** 708 3.600 4427 684 4) descărcarea gestiunii cu ambalajele vândute (4.000 lei): 608 = 381 4.000 5) intrarea în gestiune a ambalajelor goale primite de la unitatea „B", conform facturii întocmite de această entitate pentru suma de 4.760 lei: % = 401 **4.760** 381 4.000 4426 760	1) valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime achiziționate de la furnizorul „A": % = 401 **13.090** 301 11.000 4426 2.090 2) prețul de facturare al ambalajelor intrate în unitate de la furnizorul „A" și bonificația de 10% primită pentru ambalajele refolosibile recepționate, precum și taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare: 381 = % **4.000** 401 3.600 719 400 4426 = 401 684 3) restituirea (livrarea) ambalajelor goale entității „A" la prețul lor de cumpărare: 411 = % **4.760** 707 4.000 4427 760 4) descărcarea gestiunii pentru ambalajele goale restituite (livrate): 608 = 381 4.000

Metoda inventarului intermitent constă în renunțarea la utilizarea, în cursul perioadei, a contului „381 „Ambalaje" pentru contabilizarea intrărilor și ieșirilor de ambalaje în și din unitate, ceea ce nu permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor scriptice de ambalaje de transport care circulă pe principiul vânzării-cumpărării. Valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor

achiziționate de la furnizori în cursul perioadei se înregistrează direct în debitul contului *608 „Cheltuieli privind ambalajele”*, pe baza facturii furnizorului și a recepției ambalajelor de transport care circulă în sistem vânzare-cumpărare, în corespondență cu creditul contului 401 „Furnizori”.

Pe baza inventarierii stocurilor la finele perioadei se stabilesc ieșirile din unitate de ambalaje de transport care circulă pe principiul menționat. Ieșirile se determină, în acest caz, ca diferență între valoarea stocurilor inițiale de ambalaje plus valoarea intrărilor de această natură și valoarea stocurilor finale de ambalaje, determinate pe baza inventarierii. Drept urmare, contul 381 „Ambalaje” se utilizează numai la finele perioadei când se debitează cu valoarea stocurilor de ambalaje stabilite pe baza inventarierii în corespondență cu contul 608 „Cheltuieli privind ambalajele”. Acest mod de contabilizare pornește de la premisa că aprovizionarea cu ambalaje de transport se face numai pe măsura necesităților de desfacere a produselor sau mărfurilor și, ca atare, se consideră că toate achizițiile de ambalaje de transport ar fi în același timp și livrate.

Stocul final de ambalaje de transport care circulă în sistem vânzare-cumpărare existent la finele perioadei precedente devine, așadar, stoc inițial al perioadei curente. Descărcarea gestiunii pentru ambalajele vândute la începutul exercițiului se evidențiază în debitul contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele” și în creditul contului 381 „Ambalaje”.

Să considerăm, pentru exemplificare, că entitatea „A” s-a aprovizionat cu mărfuri și ambalaje de la unitatea „B”. Ambalajele sunt facturate de furnizor la valoarea de 8.000 lei [1.000 ambalaje (saci din cânepă de 40 Kg) x 8 lei/buc. = = 8.000 lei]. Inventarierea efectuată la 30 ianuarie 200X, după vânzarea întregului lot de marfă entității „C”, însoțit de 1.000 ambalaje, evidențiază existența unui stoc final de ambalaje în sumă de 160 lei. Pe data de 5 februarie 200X intră în unitate ambalaje de transport în valoare de 800 lei, iar după inventarierea efectuată la 29 februarie 200X rezultă un stoc final de ambalaje în sumă de 240 lei. Se contabilizează aspectele prezentate în registrul-jurnal *53*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 53

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Intrarea în gestiune de ambalaje la costul de achiziție de 8.000 lei care sunt destinate ambalării și transportului mărfurilor	% 608 4426	401	**9.520** 8.000 1.520

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
2	Constatarea la sfârşitul lunii *ianuarie 200X*, pe bază de inventar, de ambalaje nevândute în valoare de 160 lei	381	608	160
3	Transferarea la finele lunii *ianuarie 200X* a soldului contului de cheltuieli privind ambalajele (7.840 lei)	121	608	7.840
4	Descărcarea gestiunii pentru ambalajele livrate la începutul lunii *februarie 200X* în valoare de 160 lei şi includerea direct pe cheltuieli a sumei de 800 lei, ce reprezintă ambalaje de transport intrate în gestiune pe baza facturii furnizorului (100 saci din cânepă x 8 lei = 800 lei)	608 % 608 4426	381 401	160 <u>952</u> 800 152
5	Constatarea la sfârşitul lunii *februarie 200X* a unui stoc de ambalaje în valoare de 240 lei şi închiderea contului de cheltuieli privind ambalajele (720 lei)	381 121	608 608	240 720

În urma contabilizării operațiunilor de la punctele (4) şi (5) se observă două aspecte. Pe de o parte, ieşirile de ambalaje de transport care circulă pe principiul vânzării-cumpărării **(E)** rezultă în varianta ***inventarului intermitent*** din relația balanțieră $\mathbf{S_i + I - S_f = E}$, adică: 160 lei + 800 lei – 240 lei = 720 lei, dedusă din formula $\mathbf{S_i + I = E + S_f}$, astfel: 160 lei + 800 lei = 720 lei + 240 lei. Pe de altă parte, pentru ca soldul contului 608 „Cheltuieli privind ambalajele" să reflecte costul de achiziție al ambalajelor vândute (ieşirile) se stabileşte o corespondență de bază între acest cont şi contul 381 „Ambalaje" precum şi una complementară între primul cont şi contul 401 „Furnizori".

6.3.7. Contabilitatea stocurilor aflate la terți[1]

Bunurile de natura materiilor şi materialelor, produselor, animalelor şi păsărilor, mărfurilor şi ambalajelor sunt considerate ca fiind în proprietatea instituției publice care le deține. În cadrul acestora se includ şi bunurile care, deşi

[1]Fl. I. Scoțescu, Gh. Scorțescu, Organizarea contabilității produselor şi a animalelor aflate la terți, în „Lucrări ştiințifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 45, seria Zootehnie, 2002; Daniela-Neonila Mardiros, Fl. I. Scorțescu, Contabilitatea obiectelor de inventar aflate la terți, în „Lucrări ştiințifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 45, seria Zootehnie, 2002.

se găsesc temporar în gestiunea altor unități pentru anumite scopuri, aparțin patrimoniului propriu al entității publice. Se au în vedere ***stocurile trimise la terți*** spre depozitare temporară, date pentru prelucrare, standuri și expoziții sau predate în consignație, cele achitate și lăsate în custodia furnizorului, precum și activele respective aflate în curs de aprovizionare.

Grupa *35 „STOCURI AFLATE LA TERȚI”* cuprinde conturile în care se înregistrează materiile prime, materialele consumabile, produsele, animalele și păsările, mărfurile și ambalajele predate terților în scopurile menționate. Conturile din această grupă asigură evidența existenței și mișcării stocurilor respective, precum și controlul integrității lor în gestiunile instituției publice. Acestora li se adaugă contul care ține evidența bunurilor confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului și în cea a unităților administrativ-teritoriale lăsate în custodie sau în consignație la terți.

♦ Evidența ***materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar trimise la terți*** se ține cu ajutorul contului **351 „Materii și materiale aflate la terți”**, care se detaliază pe două conturi sintetice de gradul *II (3511 „Materii și materiale aflate la terți”* și *3512 „Materiale de natura obiectelor de inventar aflate la terți”)*. Contabilitatea analitică a bunurilor de această natură trimise la terți se ține distinct pe feluri sau grupe de materiale.

Valoarea la preț de înregistrare a materiilor și materialelor trimise la terți pentru prelucrare, standuri și expoziții sau în custodie, precum și prețul de facturare al activelor respective recepționate și lăsate în custodia furnizorului se evidențiază în debitul contului menționat. În schimb, valoarea stocurilor înapoiate de la terți, recepția materiilor și a materialelor sosite din categoria celor achiziționate de la furnizori și înregistrate ca stocuri de acest gen aflate la terți, precum și prețul de înregistrare al activelor respective aflate la terți și constatate lipsă la inventar sau distruse de calamități se evidențiază în creditul contului **351 „Materii și materiale aflate la terți”**. Soldul debitor al contului reprezintă valoarea materiilor prime, materialelor consumabile și a materialelor de natura obiectelor de inventar aflate la terți.

Operațiunile referitoare la contul analizat se reflectă în contabilitatea instituției publice în continuare (registrul-jurnal nr. *54*).

REGISTRUL-JURNAL NR. 54

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Piese de schimb predate terților pentru păstrare (2.000 lei), aducerea acestora de la terți, tariful perceput de furnizor pentru păstrarea lor (150 lei) și taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare (28,5 lei)	351	3024	2.000
		3024	351	2.000
		%	401	**178,5**
		3024		150
		4426		28,5
2	Predarea la terți a furajelor pentru recondiționare (4.000 lei), aducerea aceluiași sortiment de furaje, de la recondiționare, îmbunătățit din punct de vedere calitativ (4.000), cheltuielile de manipulare și de transport dus-întors efectuate de terți (400 lei) și cele de prelucrare facturate de furnizori (800 lei), precum și taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare (228 lei)	351	3026	4.000
		3026	%	**5.200**
			351	4.000
			401	1.200
		4426	401	228
3	Materii prime în curs de aprovizionare în valoare de 3.000 lei *(sosite și nerecepționate imediat din diferite motive)*	%	401	**3.570**
		351		3.000
		4428		570
4	Recepționarea materiilor prime sosite anterior de la terți și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora care a devenit deductibilă (570 lei)	301	351	3.000
		4426	4428	570
5	Piese de schimb în curs de aprovizionare în valoare de 2.000 lei *(achitate și expediate de furnizori, dar nesosite în depozite)*	%	401	**2.380**
		351		2.000
		4428		380
6	Intrarea în gestiune a pieselor de schimb din categoria celor achitate și expediate de furnizori, dar nesosite în depozite	3024	351	2.000
		4426	4428	380
7	Materii prime (10.000 lei), materiale consumabile (15.000 lei) și materiale de natura obiectelor de inventar (5.000 lei) aflate la terți constatate lipsă la inventar	%	351	**30.000**
		601		10.000
		602		15.000
		603		5.000
8	Semințe și materiale de plantat predate la terți (2.100 lei), precum și pierderile din calamități constatate la aceste active	351	3025	2.100
		690	351	2.100

♦ Conturile care țin evidența existenței și mișcării stocurilor de produse, animale, mărfuri și de ambalaje aflate la terți sunt: **354 „Produse aflate la terți"**, care se detaliază pe trei conturi sintetice de gradul *II (3541 „Semifabricate aflate la terți", 3545 „Produse finite aflate la terți"* și *3546 „Produse re-*

ziduale aflate la terți"), **356 „Animale aflate la terți", 357 „Mărfuri aflate la terți" și 358 „Ambalaje aflate la terți"**. Operațiunile privitoare la conturile menționate sunt surprinse în registrul-jurnal nr. *55*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 55

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Semifabricate (8.000 lei), produse finite (10.000 lei) și produse reziduale (1.000 lei) trimise la terți pentru prelucrare, reparații, standuri și expoziții	354	%	**19.000**
			341	8.000
			345	10.000
			346	1.000
2	Produse de natura celor menționate la operațiunea nr. 1 aduse de la terți (10.500 lei), constatate lipsă la inventar din categoria celor trimise la terți (1.000 lei) sau distruse de calamități (2.000 lei)	%	354	**10.500**
		341		4.000
		345		6.000
		346		500
		709	354	1.000
		690	354	2.000
3	Animale și păsări trimise la terți pentru prelucrare și pentru prezentare în standuri și expoziții (15.000 lei), aduse de la terți (10.000 lei), constatate lipsă la inventar din categoria celor achiziționate (2.000 lei) sau din cele obținute din producție proprie (1.000 lei), precum și cele distruse de calamități (500 lei)	356	361	15.000
		361	356	10.000
		606	356	2.000
		709	356	1.000
		690	356	500
4	Mărfuri trimise la terți (5.000 lei) și bunuri de această natură achiziționate de la furnizori și înregistrate ca mărfuri aflate la terți (4.000 lei), precum și active de genul acesta aduse de la terți (6.000 lei), constatate lipsă la inventar (1.000 lei) sau distruse de calamități (1.500 lei)	357	%	**9.000**
			371	5.000
			401	4.000
		%	357	**8.500**
		371		6.000
		607		1.000
		690		1.500
5	Ambalaje trimise la terți (7.000 lei) sau cumpărate de la furnizori și contabilizate ca active de acest gen aflate la terți (3.000 lei), precum și astfel de bunuri aduse de la terți (7.000 lei), constatate lipsă la inventar (1.000 lei) sau dispărute datorită calamităților (500 lei)	358	%	**10.000**
			381	7.000
			401	3.000
		%	358	**8.500**
		381		7.000
		608		1.000
		690		500

♦ În timp ce bunurile confiscate sau intrate, conform legii, în proprietatea privată a statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale se evidenţiază de către direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene, respectiv a Municipiului Bucureşti sau de alte instituţii ale statului potrivit prevederilor legale în vigoare, pe de o parte, ori de către organele financiare ale unităţilor administrativ-teritoriale, pe de altă parte, în conturile corespunzătoare din grupa *34 „PRODUSE" (347 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului"* şi *349 „Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităţilor administrativ-teritoriale")*, activele de acest fel lăsate în custodie sau în consignaţie la terţi se înregistrează de către entităţile publice care au asemenea atribuţii cu ajutorul contului **359 „Bunuri în custodie sau în consignaţie la terţi"**.

Valoarea bunurilor de această natură lăsate în custodie sau în consignaţie la terţi se evidenţiază în debitul contului menţionat, iar în credit se reflectă bunurile valorificate sau aduse de la terţi, după caz. Soldul debitor al contului reprezintă valoarea bunurilor lăsate în custodie sau în consignaţie la terţi.

Contabilitatea analitică a bunurilor confiscate sau intrate în proprietatea privată a statului şi în cea a unităţilor administrativ-teritoriale, lăsate în custodie sau în consignaţie la terţi se ţine pe unităţi, iar în cadrul acestora pe feluri sau grupe de bunuri. Operaţiunile privitoare la aspectele menţionate sunt surprinse în registrul-jurnal nr. *56*.

REGISTRUL-JURNAL NR. 56

Nr. crt.	EXPLICAŢII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
1	Bunuri confiscate sau intrate, conform legii, în proprietatea privată a statului (20.000 lei) şi în cea a unităţilor administrativ-teritoriale (15.000 lei)	347 349	102 103	20.000 15.000
2	Active de acest fel lăsate în custodie sau în consignaţie la terţi în valoare de 20.000 lei, respectiv 15.000 lei	359	% 347 349	**35.000** 20.000 15.000
3	Valorificarea în regim de consignaţie a bunurilor confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului (18.000 lei) şi în cea a unităţilor administrativ-teritoriale (12.000 lei)	% 102 103	359	**30.000** 18.000 12.000

Nr. crt.	EXPLICAȚII	Simbolul conturilor		SUMA
		Debitoare	Creditoare	
4	Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului şi în cea a unităților administrativ-teritoriale aduse de la terți în valoare de 2.000 lei, respectiv 3.000 lei	% 347 349	359	5.000 2.000 3.000

6.4. Deprecierea activelor circulante materiale şi contabilizarea acesteia

Activele de natura stocurilor nu trebuie reflectate în bilanț, potrivit reglementărilor în vigoare, la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la **valoarea realizabilă netă**, prin reflectarea unei *ajustări pentru depreciere*.

Asemenea ajustări se fac pentru stocuri în vederea prezentării lor la cea mai mică valoare de piață sau, în circumstanțe speciale, la o altă valoare minimă atribuibilă acestora la data bilanțului. Un asemenea mod de evaluare nu poate fi continuat dacă motivele pentru care au fost constituite ajustări pentru depreciere nu mai sunt aplicabile. În situația în care ajustarea devine parțial sau total fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o oarecare măsură, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri.

Dacă se constată că ajustarea este inferioară deprecierii stabilite la sfârşitul exercițiului financiar curent, se procedează la *suplimentarea* acesteia printr-o înregistrare contabilă identică cu cea efectuată la finele exercițiului financiar precedent. Când deprecierea constatată la finele anului curent este mai mică decât ajustarea existentă, se contabilizează excedentul de ajustare la contul adecvat de venituri. Datorită acestor operațiuni, conturile de ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție apar în bilanțul exercițiului financiar ca mărime a riscului de diminuare conjuncturală a valorii activelor respective, care poate interveni în perioada următoare.

Anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, adică virarea lor integrală la venituri, se înregistrează când acestea au devenit fără obiect, datorită creşterii valorii de utilitate la inventarul curent (devenită egală sau mai mare decât valoarea de intrare în unitate a acestor bunuri) ori ca urmare a vânzării sto-

curilor depreciate, scăderii din gestiune a lipsurilor şi degradărilor de stocuri, ieşirii acestor bunuri din patrimoniu pe alte căi.

Cu ajutorul conturilor din grupa *39 „AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE"* se ţine evidenţa ajustărilor efectuate, de regulă, la închiderea exerciţiului financiar, pentru deprecierea stocurilor de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, producţiei în curs de execuţie, produse, animale, mărfuri şi ambalaje, pre-cum şi a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, potrivit legii.

Din grupa *39 „AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE"* fac parte conturile: *391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime"; 392 „Ajustări pentru deprecierea materialelor"*, care se detaliază pe *două* conturi sintetice de gradul *II (3921 „Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile" şi 3922 „Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar"); 393 „Ajustări pentru deprecierea producţiei în curs de execuţie"; 394 „Ajustări pentru deprecierea produselor"*, care se detaliază pe *trei* conturi sintetice de gradul *II (3941 „Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor", 3945 „Ajustări pentru deprecierea produselor finite" şi 3946 „Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale"); 395 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terţi"*, care se detaliază pe *şapte* conturi sintetice de gradul *II (3951 „Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terţi", 3952 „Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terţi", 3953 „Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terţi", 3954 „Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terţi", 3956 „Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terţi", 3957 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terţi" şi 3958 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terţi"); 396 „Ajustări pentru deprecierea animalelor"; 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor" şi 398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor".*

Conturile menţionate se creditează, prin debitul contului *6814 „Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"*, cu valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, constituite sau suplimentate, potrivit legii, pe feluri de ajustări. Se debitează, prin creditul contului *7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea ac-*

tivelor circulante", cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie. Soldul *creditor* al conturilor reprezintă valoarea ajustărilor constituite la un moment dat.

La finele exerciţiului financiar „N", specialiştii instituţiei publice au constatat existenţa unor diferenţe în minus între valoarea stabilită la inventarierea mărfurilor şi a ambalajelor şi cea de intrare a acestora în unitate de 4.250 lei, respectiv 1.750 lei. Se constituie, prin urmare, o ajustare pentru deprecierea stocurilor menţionate în valoare de 6.000 lei. Aceasta se contabilizează în felul următor:

			D	C
6814 „Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	%	6.000	
		397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"		4.250
		398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"		1.750

La finele exerciţiului financiar „N", contul de cheltuieli s-a creditat prin debitarea contului 121 „Rezultatul patrimonial" pentru suma de 6.000 lei, iar mărfurile şi ambalajele se reflectă în bilanţ la valoarea stabilită ca diferenţă între soldul debitor al contului 371 „Mărfuri" şi cel creditor al contului 397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor", pe de o parte, şi soldul debitor al contului 381 „Ambalaje" şi cel creditor al contului 398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor", pe de altă parte. În anul „N+1" poate să apară una din următoarele situaţii[1]:

a) deprecierea constatată este egală cu ajustarea constituită în anul „N". În acest caz nu se mai efectuează nici o înregistrare contabilă;

b) deprecierea constatată este superioară ajustării realizate în anul „N". Se suplimentează ajustările pentru deprecierea mărfurilor şi ambalajelor în sumă de 400 lei, care se înregistrează în felul următor:

			D	C
6814 „Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	%	400	
		397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"		250
		398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"		150

[1] Gh. Scorţescu, Contabilitatea provizioanelor pentru deprecierea mărfurilor şi ambalajelor gestionate de organizaţiile nonprofit, în „Lucrări ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară „Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 43, seria Horticultură, 2000.

c) deprecierea constatată este inferioară ajustării constituite în anul anterior cu 300 lei. În această situație, se transformă ajustarea pentru deprecierea stocurilor în venit pentru suma de 300 lei:

			D	C
%	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”		300
397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”			170	
398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor”			130	

d) deprecierea este egală cu zero, adică se revine la prețul de înregistrare la care sunt evidențiate mărfurile și ambalajele în contabilitate. De data aceasta, ajustarea pentru deprecierea mărfurilor și ambalajelor se transferă în totalitate la venituri, conform următorului articol contabil:

			D	C
%	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”		6.000
397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”			4.250	
398 „Ajustări pentru deprecierea ambalajelor”			1.750	

e) anularea ajustării pentru deprecierea mărfurilor ca urmare a vânzării acestora. Se contabilizează, în această situație, ieșirea bunurilor din unitate prin vânzare, precum și reintegrarea în rezultat, sub forma venitului din ajustări privind activitatea operațională, a ajustării pentru deprecierea mărfurilor:

			D	C
%	=	371[1] „Mărfuri”		9.600
607 „Cheltuieli privind mărfurile”			8.000	
378 „Diferențe de preț la mărfuri”			1.600	
397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	4.250	4.250

[1] S-a considerat că, înaintea întocmirii acestui articol contabil, conturile 371 „Mărfuri” și 378 „Diferențe de preț la mărfuri” prezintă sold debitor, respectiv creditor.

BIBLIOGRAFIE

1. **ANGELESCU CORALIA ŞI ALŢI COORDONATORI**, Dicţionar de economie, ediţia a doua, Editura Economică, Bucureşti, 2001
2. **BULGARIU C.**, Gestiune bugetară, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003
3. * * * Constituţia României, Monitorul Oficial al României, nr. 767/31.10.2003
4. **HOROMNEA E., TABĂRĂ N., BUDUGAN DORINA, GEORGESCU IULIANA, BEŢIANU LEONTINA**, Bazele contabilităţii, Editura Sedcom Libris, Iaşi, 2005
5. **IORGOVAN A.**, Tratat de drept administrativ, ediţia a II-a (revăzută şi adăugită), vol. I-II, Editura Juridică Nemira, Bucureşti, 1996
6. **KIRIŢESCU C. C.**, Moneda-mică enciclopedie, Editura Ştiinţifică şi Enciclopedică, Bucureşti, 1982
7. **MARDIROS DANIELA, SCORŢESCU FL. I.**, Evidenţa finanţării din anii precedenţi la ordonatorii de credite, în "Revista Generală de Contabilitate şi Expertiză", nr. 7/1998
8. **MARDIROS DANIELA**, Veniturile din capital şi alte venituri bugetare, în Anuarul Universităţii "Petre Andrei" Iaşi, tomul VIII, secţiunea Economie, 1998
9. **MARDIROS DANIELA**, Structurarea veniturilor şi cheltuielilor bugetului asigurărilor sociale de stat, în "Lucrări Ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 42 (supliment), seria Agricultură, 1999
10. **MARDIROS DANIELA**, Contabilitatea plăţilor de casă efectuate de instituţiile publice finanţate de la bugetele locale, în Anuarul Universităţii "Petre Andrei" Iaşi, tomul IX, secţiunea Economie, 1999
11. **MARDIROS DANIELA**, Organizarea contabilităţii terenurilor la persoanele juridice fără scop lucrativ, în "Lucrări Ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 42 (supliment), seria Agronomie, 1999
12. **MARDIROS DANIELA**, Evaluarea şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor de materii prime gestionate de persoanele juridice care desfăşoară activităţi economice, în "Lucrări Ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 43, seria Agronomie, 2000
13. **MARDIROS DANIELA**, Activele persoanelor juridice şi obiectivele contabilităţii stocurilor, în "Lucrări Ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Medicină Veterinară "Ion Ionescu de la Brad" Iaşi, vol. 43, seria Agronomie, 2000
14. **MARDIROS DANIELA**, Utilizarea costului de achiziţie şi a preţurilor prestabilite pentru contabilizarea materialelor consumabile, în "Lucrări Ştiinţifice", Universitatea Agronomică şi de Me-dicină Veterinară "Ion Ionescu

45. *** Legea nr. 19/2000 privind sistemul public de pensii şi alte drepturi de asigurări sociale, Monitorul Oficial al României, nr. 140/01.04.2000
46. *** Legea administraţiei publice locale nr. 215/2001, Monitorul Oficial al României, nr. 204/23.04.2001
47. *** Legea nr. 76/2002 privind sistemul asigurărilor pentru şomaj şi stimularea ocupării forţei de muncă, Monitorul Oficial al României, nr. 103/06.02.2002
48. *** Legea nr. 346/2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă şi boli profesionale, Monitorul Oficial al României, nr. 454/27.06.2002
49. *** Legea nr. 500/2002 privind finanţele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 597/13.08.2002
50. *** Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, Monitorul Oficial al României, nr. 72/05.02.2003
51. *** Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, Monitorul Oficial al României, nr. 927/23.12.2003
52. Legea nr. 259/2007 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr. 82/1991, Monitorul Oficial al României nr. 506/27.07.2007
53. *** Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr.45/2003 privind finanţele publice locale, Monitorul Oficial al României, nr. 431/19.06.2003
54. *** Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr.158/2005 privind concediile şi indemnizaţiile de asigurări sociale de sănătate, Monitorul Oficial al României, nr. 1.074/29.11.2005
55. *** Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr.221/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind contribuţia de asigurări sociale de sănătate, Monitorul Oficial al României, nr. 1.064/28.11.2005
56. *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.792/2002 pentru aprobarea Normelor me-todologice privind angajarea, lichidarea, ordonanţarea şi plata cheltuielilor instituţiilor publice, precum şi organizarea, evidenţa şi raportarea angajamentelor bugetare şi lega-le, Monitorul Oficial al României, nr. 37/23.01.2003
57. *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 522/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv, Monitorul Oficial al României, nr. 320/13.05.2003
58. *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, Monito-rul Oficial al României, nr. 1.174/13.12.2004
59. *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr.1.025/2005 privind clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice, Monitorul Oficial al României, nr. 1.176/27.12.2005
60. *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 1.080/30.11.2005
61. *** Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţii publice şi instrucţiunile

de aplicare a acestuia, Monitorul Oficial al României, nr. 1.186 bis/29.12.2005

62. *** Regulamentul Camerei Deputaţilor, Monitorul Oficial al României, nr. 50/25.02.1994

63. *** Regulamentul Senatului, Monitorul Oficial al României, nr. 178/28.07.1993

ANEXA 1

CLASIFICAŢIA ECONOMICĂ A CHELTUIELILOR PUBLICE

Titlu	Art.	Alin.	Denumirea indicatorilor
			01. CHELTUIELI CURENTE (01=10+20+30+40+50+51+55+57+59)
10			**TITLUL I. CHELTUIELI DE PERSONAL**
	10.01		*Cheltuieli salariale în bani*
		10.01.01	Salarii de bază
		10.01.02	Salarii de merit
		10.01.03	Indemnizaţie de conducere
		10.01.04	Spor de vechime
		10.01.05	Sporuri pentru condiţii de muncă
		10.01.06	Alte sporuri
		10.01.07	Ore suplimentare
		10.01.08	Fond de premii
		10.01.09	Primă de vacanţă
		10.01.10	Fond pentru posturi ocupate prin cumul
		10.01.11	Fond aferent plăţii cu ora
		10.01.12	Indemnizaţii plătite unor persoane din afara unităţii
		10.01.13	Indemnizaţii de delegare
		10.01.14	Indemnizaţii de detaşare
		10.01.15	Alocaţii pentru transportul la şi de la locul de muncă
		10.01.16	Alocaţii pentru locuinţe
		10.01.30	Alte drepturi salariale în bani
	10.02		*Cheltuieli salariale în natură*
		10.02.01	Tichete de masă
		10.02.02	Norme de hrană
		10.02.03	Uniforme şi echipament obligatoriu
		10.02.04	Locuinţă de serviciu folosită de salariat şi familia sa
		10.02.05	Transportul la şi de la locul de muncă
		10.02.30	Alte drepturi salariale în natură
	10.03		*Contribuţii*
		10.03.01	Contribuţii de asigurări sociale de stat
		10.03.02	Contribuţii de asigurări de şomaj
		10.03.03	Contribuţii de asigurări sociale de sănătate
		10.03.04	Contribuţii de asigurări pentru accidente de muncă şi boli profesionale
		10.03.05	Prime de asigurare viaţă plătite de angajator pentru angajaţi
		10.03.06	Contribuţii pentru concedii şi indemnizaţii
		10.03.07	Contribuţii la fondul de garantare a creanţelor salariale
20			**TITLUL II. BUNURI ŞI SERVICII**
	20.01		*Bunuri şi servicii*
		20.01.01	Furnituri de birou
		20.01.02	Materiale pentru curăţenie
		20.01.03	Încălzit, iluminat şi forţă motrică
		20.01.04	Apă, canal şi salubritate
		20.01.05	Carburanţi şi lubrifianţi
		20.01.06	Piese de schimb
		20.01.07	Transport
		20.01.08	Poştă, telecomunicaţii, radio, tv, internet
		20.01.09	Materiale şi prestări de servicii cu caracter funcţional
		20.01.30	Alte bunuri şi servicii pentru întreţinere şi funcţionare
	20.02		*Reparaţii curente*
	20.03		*Hrană*
		20.03.01	Hrană pentru oameni
		20.03.02	Hrană pentru animale
	20.04		*Medicamente şi materiale sanitare*
		20.04.01	Medicamente
		20.04.02	Materiale sanitare
		20.04.03	Reactivi
		20.04.04	Dezinfectanţi
	20.05		*Bunuri de natura obiectelor de inventar*
		20.05.01	Uniforme şi echipament
		20.05.03	Lenjerie şi accesorii de pat
		20.05.30	Alte obiecte de inventar
	20.06		*Deplasări, detaşări, transferări*

Titlu	Art.	Alin.	Denumirea indicatorilor
		20.06.01	Deplasări interne, detaşări, transferări
		20.06.02	Deplasări în străinătate
	20.09		*Materiale de laborator*
	20.10		*Cercetare-dezvoltare*
	20.11		*Cărţi, publicaţii şi materiale documentare*
	20.12		*Consultanţă şi expertiză*
	20.13		*Pregătire profesională*
	20.14		*Protecţia muncii*
	20.15		*Muniţie, furnituri şi armament de natura activelor fixe pentru armată*
	20.16		*Studii şi cercetări*
	20.17		*Acţiuni cu caracter ştiinţific şi social-cultural*
	20.18		*Plăţi pentru finanţarea patrimoniului genetic al animalelor*
	20.19		*Contribuţii ale administraţiei publice locale la realizarea unor lucrări şi servicii de interes public local, în baza unor convenţii sau contracte de asociere*
	20.20		*Reabilitare infrastructură program inundaţii pentru autorităţi publice locale*
	20.21		*Meteorologie*
	20.22		*Finanţarea acţiunilor din domeniul apelor*
	20.23		*Prevenirea şi combaterea inundaţiilor şi îngheţurilor*
	20.24		*Comisioane şi alte costuri aferente împrumuturilor*
		20.24.01	Comisioane şi alte costuri aferente împrumuturilor externe
		20.24.02	Comisioane şi alte costuri aferente împrumuturilor interne
		20.24.03	Stabilirea riscului de ţară
	20.25		*Cheltuieli judiciare şi extrajudiciare derivate din acţiuni în reprezentarea intereselor statului, potrivit dispoziţiilor legale*
	20.30		*Alte cheltuieli*
		20.30.01	Reclamă şi publicitate
		20.30.02	Protocol şi reprezentare
		20.30.03	Prime de asigurare non-viaţă
		20.30.04	Chirii
		20.30.06	Prestări servicii pentru transmiterea drepturilor
		20.30.07	Fondul preşedintelui/fondul conducătorului instituţiei publice
		20.30.08	Fondul primului ministru
		20.30.09	Executarea silită a creanţelor bugetare
		20.30.30	Alte cheltuieli cu bunuri şi servicii
30			**TITLUL III. DOBÂNZI**
	30.01		*Dobânzi aferente datoriei publice interne*
		30.01.01	Dobânzi aferente datoriei publice interne directe
		30.01.02	Dobânzi aferente creditelor interne garantate
	30.02		*Dobânzi aferente datoriei publice externe*
		30.02.01	Dobânzi aferente datoriei publice externe directe
		30.02.02	Dobânzi aferente creditelor externe contractate de ordonatorii de credite
		30.02.03	Dobânzi aferente creditelor externe garantate şi/sau directe subîmprumutate
		30.02.04	Dobânzi la credite externe contractate de stat
		30.02.05	Dobânzi aferente datoriei publice externe locale
	30.03		*Alte dobânzi*
		30.03.01	Dobânzi aferente împrumuturilor din fondul de tezaur
		30.03.02	Dobândă datorată trezoreriei statului
		30.03.03	Dobânzi aferente împrumuturilor temporare din trezoreria statului
		30.03.04	Dobânzi la depozite şi disponibilităţi păstrate în contul trezoreriei statului
		30.03.05	Dobânzi la operaţiunile de leasing
40			**TITLUL IV. SUBVENŢII**
	40.01		*Subvenţii pe produse*
	40.02		*Subvenţii pe activităţi*
	40.03		*Subvenţii pentru acoperirea diferenţelor de preţ şi tarif*
	40.04		*Subvenţii pentru susţinerea transportului feroviar public de călători*
	40.05		*Subvenţii pentru transportul de călători cu metroul*
	40.06		*Acţiuni de ecologizare*
	40.07		*Valorificarea cenuşilor de pirită*
	40.08		*Subvenţii pentru dobânzi la credite bancare*
	40.09		*Plăţi către angajatori pentru formarea profesională a angajaţilor*
	40.10		*Fonduri nerambursabile pentru crearea de noi locuri de muncă*
	40.11		*Prime acordate producătorilor agricoli*
	40.12		*Subvenţii pentru completarea primelor de asigurare pentru factorii de risc din agricultură*
	40.13		*Stimularea exporturilor*

Titlu	Art.	Alin.	Denumirea indicatorilor
	40.14		*Susținerea infrastructurii de transport*
	40.15		*Sprijinirea producătorilor agricoli*
	40.16		*Programe de conservare sau de închidere a minelor*
	40.17		*Programe de protecție socială și integrare socioprofesională a persoanelor cu handicap*
	40.18		*Protecție socială în sectorul minier*
	40.19		*Plăți pentru stimularea creării de locuri de muncă*
	40.30		*Alte subvenții*
50			**TITLUL V. FONDURI DE REZERVĂ**
	50.01		*Fond de rezervă bugetară la dispoziția Guvernului*
	50.02		*Fond de intervenție la dispoziția Guvernului*
	50.04		*Fond de rezervă bugetară la dispoziția autorităților administrației publice locale*
51			**TITLUL VI. TRANSFERURI ÎNTRE UNITĂȚI ALE ADMINISTRAȚIEI PUBLICE**
	51.01		*Transferuri curente*
		51.01.01	Transferuri către instituții publice
		51.01.02	Finanțarea de bază a învățământului superior
		51.01.03	Acțiuni de sănătate
		51.01.04	Finanțarea drepturilor acordate persoanelor cu handicap
		51.01.05	Finanțarea aeroporturilor de interes local
		51.01.06	Transferuri din fondul de intervenție
		51.01.07	Transferuri din bugetul de stat către bugetul asigurărilor sociale de stat
		51.01.08	Transferuri din bugetul de stat către bugetul asigurărilor pentru șomaj
		51.01.09	Transferuri din bugetul de stat către bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate privind contribuții de sănătate pentru persoanele care satisfac serviciul militar în termen
		51.01.10	Transferuri din bugetul de stat către bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate privind contribuții de sănătate pentru persoane care execută pedepse privative de libertate sau arest preventiv
		51.01.11	Transferuri din bugetul de stat către bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru echilibrarea acestuia
		51.01.12	Contribuția persoanelor asigurate pentru finanțarea ocrotirii sănătății
		51.01.13	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru lucrări de cadastru imobiliar
		51.01.14	Transferuri din bugetele consiliilor județene pentru finanțarea centrelor de zi pentru protecția copilului
		51.01.15	Transferuri din bugetele locale pentru instituțiile de asistență socială pentru persoanele cu handicap
		51.01.16	Transferuri din bugetul asigurărilor sociale de stat către bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
		51.01.17	Transferuri din bugetul asigurărilor pentru șomaj către bugetul asigurărilor sociale de stat
		51.01.18	Transferuri din bugetul asigurărilor pentru șomaj către bugetele locale pentru finanțarea programelor pentru ocuparea temporară a forței de muncă
		51.01.19	Transferuri din bugetul asigurărilor pentru șomaj către bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
		51.01.20	Transferuri din bugetul asigurărilor pentru șomaj către bugetul asigurărilor sociale de stat reprezentând asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale pentru șomeri pe durata practicii profesionale
		51.01.21	Transferuri din bugetul asigurărilor sociale de stat către bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate reprezentând contribuția persoanelor aflate în concediu medical din cauză de accident de muncă sau boală profesională
		51.01.22	Transferuri reprezentând cota-parte din tarifele de utilizare a spectrului
		51.01.23	Vărsăminte efectuate către bugetul fondului național unic de asigurări sociale de sănătate din valorificarea creanțelor bugetare
		51.01.24	Transferuri din bugetele consiliilor locale și județene pentru acordarea unor ajutoare către unitățile administrativ-teritoriale în situații de extremă dificultate
		51.01.25	Programe de sănătate
	51.02		*Transferuri de capital*
		51.02.01	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru finanțarea străzilor care se vor amenaja în perimetrele destinate construcțiilor de cvartale de locuințe noi
		51.02.02	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru investiții finanțate parțial din împrumuturi externe
		51.02.03	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale privind programul pentru pietruirea drumurilor și alimentarea cu apă a satelor
		51.02.04	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale privind programul pentru construcții de locuințe și săli de sport
		51.02.05	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru finanțarea elaborării și/sau actualizării planurilor urbanistice generale și a regulamentelor locale de urbanism

Titlu	Art.	Alin.	Denumirea indicatorilor
		51.02.06	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru retehnologizarea centralelor termice şi electrice de termoficare
		51.02.07	Transferuri de la bugetul de stat către bugetele locale pentru finanţarea studiilor de fezabilitate aferente proiectelor SAPARD
		51.02.08	Transferuri pentru aparatura medicală şi echipamente de comunicaţii în urgenţă
		51.02.09	Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale pentru finanţarea acţiunilor privind reducerea riscului seismic al construcţiilor existente cu destinaţie de locuinţă
55			**TITLUL VII. ALTE TRANSFERURI (55.01 +55.02)**
	55.01		*A. Transferuri interne*
		55.01.01	Restructurarea industriei de apărare
		55.01.02	Sprijin financiar pentru activitatea Comitetului Olimpic Român
		55.01.03	Programe cu finanţare rambursabilă
		55.01.04	Fondul de garantare a împrumuturilor acordate întreprinderilor mici şi mijlocii
		55.01.05	Programul de realizare a sistemului naţional antigrindină
		55.01.06	Sprijinirea proprietarilor de păduri
		55.01.07	Programe comunitare
		55.01.08	Programe PHARE şi alte programe cu finanţare nerambursabilă
		55.01.09	Programe ISPA
		55.01.10	Programe SAPARD
		55.01.11	Cofinanţarea asistenţei financiare nerambursabile post aderare de la Comunitatea Europeană
		55.01.12	Investiţii ale agenţilor economici cu capital de stat
		55.01.13	Programe de dezvoltare
		55.01.14	Fond Naţional de Preaderare
		55.01.15	Fond Român de Dezvoltare Socială
		55.01.16	Sprijinirea înfiinţării de noi întreprinderi şi susţinerea dezvoltării întreprinderilor mici şi mijlocii
		55.01.17	Transferuri pentru programe şi proiecte de prevenire a accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale
		55.01.18	Alte transferuri curente interne
	55.02		*B. Transferuri curente în străinătate (către organizaţii internaţionale)*
		55.02.01	Contribuţii şi cotizaţii la organisme internaţionale
		55.02.02	Cooperare economică internaţională
		55.02.04	Alte transferuri curente în străinătate
	55.03		*C. Contribuţia României la bugetul Uniunii Europene*
		55.03.01	Contribuţii din taxe vamale
		55.03.02	Contribuţii din resursa bazată pe TVA
		55.03.03	Contribuţii din resursa bazată pe VNB
		55.03.10	Alte contribuţii
57			**TITLUL VIII. ASISTENŢĂ SOCIALĂ**
	57.01		*Asigurări sociale*
	57.02		*Ajutoare sociale*
		57.02.01	Ajutoare sociale în numerar
		57.02.02	Ajutoare sociale în natură
59			**TITLUL IX. ALTE CHELTUIELI**
	59.01		*Burse*
	59.02		*Ajutoare pentru daune provocate de calamităţile naturale*
	59.03		*Finanţarea partidelor politice*
	59.04		*Sprijinirea organizaţiilor cetăţenilor aparţinând minorităţilor naţionale altele decât cele care primesc subvenţii de la bugetul de stat potrivit legii*
	59.05		*Finanţarea unor programe şi proiecte interetnice şi combatere a intoleranţei*
	59.06		*Producerea şi distribuirea filmelor*
	59.07		*Sprijinirea activităţii românilor de pretutindeni şi a organizaţiilor reprezentative ale acestora*
	59.08		*Programe pentru tineret*
	59.09		*Despăgubiri acordate producătorilor agricoli în caz de calamităţi naturale în agricultură*
	59.10		*Fond la dispoziţia primului ministru pentru sprijinirea comunităţilor româneşti de pretutindeni*
	59.11		*Asociaţii şi fundaţii*
	59.12		*Susţinerea cultelor*
	59.13		*Contribuţia statului pentru sprijinirea Bisericii Ortodoxe Române din afara graniţelor*
	59.14		*Contribuţia statului la salarizarea personalului de cult*
	59.15		*Contribuţii la salarizarea personalului neclerical*
	59.16		*Promovarea imaginii şi intereselor româneşti peste hotare*
	59.17		*Despăgubiri civile*
	59.18		*Despăgubiri pentru animale sacrificate în vederea prevenirii şi combaterii epizootiilor*
	59.19		*Indemnizaţia de merit*

Titlu	Art.	Alin.	Denumirea indicatorilor
	59.20		*Sume destinate finanțării programelor sportive realizate de structurile sportive de drept privat*
	59.21		*Comenzi de stat pentru cărți și publicații*
	59.22		*Acțiuni cu caracter științific și social-cultural*
	59.23		*Finanțarea Ansamblului Memorialului Victimelor Comunismului și al Rezistenței Sighet*
	59.24		*Finanțarea Ansamblului Memorialul Revoluției - Decembrie 1989 din Municipiul Timișoara*
70			**70. CHELTUIELI DE CAPITAL (70 = 71 + 72)**
71			**TITLUL X. ACTIVE NEFINANCIARE (71.01 + 71.02)**
			Cheltuielile vor fi detaliate după natura lor potrivit listei de mai jos
	71.01		*Active fixe (inclusiv reparații capitale)*
		71.01.01	Construcții
		71.01.02	Mașini, echipamente și mijloace de transport
		71.01.03	Mobilier, aparatură birotică și alte active corporale
		71.01.30	Alte active fixe (software, lucrări recreative, literare și alte opere artistice originale, prospecțiuni miniere și petroliere etc.)
	71.02		*Stocuri*
		71.02.01	Rezerve de stat și de mobilizare
72			**TITLU XI. ACTIVE FINANCIARE**
	72.01		*Active financiare*
		72.01.01	Participare la capitalul social al societăților comerciale
79			**79. OPERAȚIUNI FINANCIARE (79 = 80 + 81)**
80			**TITLUL XII. ÎMPRUMUTURI**
	80.01		*Împrumuturi acordate pentru obiective aprobate prin convenții bilaterale și interguvernamentale*
	80.02		*Împrumuturi pentru persoane cu statut de refugiat*
	80.03		*Împrumuturi pentru instituții și servicii publice sau activități finanțate integral din venituri proprii.*
	80.04		*Împrumuturi din bugetul asigurărilor pentru șomaj*
	80.05		*Împrumuturi acordate pentru construirea, cumpărarea, reabilitarea, consolidarea și extinderea unor locuințe*
	80.06		*Microcredite acordate persoanelor fizice care desfășoară activități pe cont propriu, aducătoare de venituri, în vederea întreținerii materiale*
	80.07		*Împrumuturi acordate pentru protejarea monumentelor istorice*
	80.08		*Fondul de rulment pentru acoperirea golurilor temporare de casă*
	80.09		*Împrumuturi acordate de agențiile guvernamentale și administrate prin agenții de credit*
	80.30		*Alte împrumuturi*
81			**TITLUL XIII. RAMBURSĂRI DE CREDITE (81.01 + 81.02)**
	81.01		*Rambursări de credite externe*
		81.01.01	Rambursări de credite externe contractate de ordonatorii de credite
		81.01.02	Rambursări de credite externe din fondul de garantare
		81.01.05	Rambursări de credite aferente datoriei publice externe locale
		81.01.06	Diferențe de curs aferente datoriei publice externe
	81.02		*Rambursări de credite interne*
		81.02.01	Rambursări de credite interne garantate
		81.02.02	Diferențe de curs aferente datoriei publice interne
		81.02.06	Rambursări de credite aferente datoriei publice interne locale
90			**TITLUL XIV. REZERVE, EXCEDENT/DEFICIT**
	91.01		*Rezerve*
	92.01		*Excedent*
	93.01		*Deficit*

ANEXA 2

CLASIFICAȚIA VENITURILOR BUGETULUI DE STAT

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
			TOTAL VENITURI
			I. VENITURI CURENTE
			A. VENITURI FISCALE
			A1. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL
			A11. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE JURIDICE
01.01			*IMPOZITUL PE PROFIT*
	01.01.01		Impozit pe profit de la agenții economici
	01.01.02		Impozit pe profit de la băncile comerciale
	01.01.03		Impozit pe profit de la Banca Națională a României
02.01			*ALTE IMPOZITE PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE JURIDICE*
	02.01.01		Impozit pe veniturile realizate de persoanele juridice nerezidente
	02.01.02		Impozit pe profit obținut din activități comerciale ilicite sau din nerespectarea Legii privind protecția consumatorului
	02.01.03		Impozit pe dividende datorat de persoane juridice
	02.01.04		Impozit pe venitul reprezentanțelor din România ale societăților comerciale și organizațiilor economice străine
	02.01.05		Impozit pe profitul realizat de persoana fizică dintr-o asociere cu o persoană juridică, care nu generează o persoană juridică
	02.01.06		Impozit pe venitul microîntreprinderilor
	02.01.07		Impozit pe veniturile microîntreprinderilor realizate de persoana fizică dintr-o asociere cu o persoană juridică, care nu generează o persoană juridică
	02.01.50		Alte impozite pe venit, profit și câștiguri din capital de la persoane juridice
			A12. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE FIZICE
03.01			*IMPOZIT PE VENIT*
	03.01.01		Impozit pe venituri din activități independente
	03.01.02		Impozit pe venituri din salarii
	03.01.03		Impozit pe venituri din cedarea folosinței bunurilor
	03.01.04		Impozit pe venituri din dividende
	03.01.05		Impozit pe venituri din dobânzi
	03.01.06		Impozit pe venituri din pensii
	03.01.07		Impozit pe veniturile obținute din jocurile de noroc, din premii și din prime în bani și/sau în natură
	03.01.09		Impozit pe venituri din transferul titlurilor de valoare
	03.01.10		Impozit pe venituri din operațiuni de vânzare-cumpărare de valută la termen, pe bază de contract, precum și orice alte operațiuni similare
	03.01.11		Impozit pe venituri din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală
	03.01.12		Impozit pe venituri realizate de persoanele fizice nerezidente
	03.01.13		Impozit pe venituri din activități agricole
	03.01.14		Impozit pe veniturile obținute din valorificarea de bunuri în regim de consignație și din activități desfășurate pe baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial
	03.01.15		Impozit pe veniturile din activitățile de expertiză contabilă, tehnică judiciară și extrajudiciară
	03.01.16		Impozit pe venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil
	03.01.18		Impozit pe venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal
	03.01.19		Sume virate pentru sponsorizarea entităților non-profit (se scad)
	03.01.50		Impozit pe veniturile din alte surse
	03.01.60		Regularizări
04.01			*COTE ȘI SUME DEFALCATE DIN IMPOZITUL PE VENIT (SE SCAD)*
	04.01.01		Cote defalcate din impozitul pe venit (se scad)
			A13. ALTE IMPOZITE PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL
05.01			*ALTE IMPOZITE PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL*
	05.01.50		Alte impozite pe venit, profit și câștiguri din capital
			A2. IMPOZIT PE SALARII-TOTAL (RESTANȚE DIN ANII ANTERIORI)
06.01			*IMPOZIT PE SALARII-TOTAL*
	06.01.01		Impozit pe salarii (restanțe din anii anteriori)
			A3. IMPOZITE ȘI TAXE PE PROPRIETATE
07.01			*IMPOZITE ȘI TAXE PE PROPRIETATE*

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
	07.01.02		Impozit pe terenuri
		07.01.02.03	Impozit pe terenuri din extravilan
			A4. IMPOZITE ŞI TAXE PE BUNURI ŞI SERVICII
10.01			*TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ*
	10.01.01		Taxa pe valoarea adăugată încasată*
		10.01.01.01	TVA încasată pentru operaţiuni interne*
		10.01.01.02	TVA încasată pentru importurile de bunuri*
	10.01.02		TVA restituită (se scade)*
		10.01.02.01	Restituiri pentru societăţi cu sediul în U.E.*
		10.01.02.02	Restituiri pentru ţări terţe care au tranzacţii cu România*
		10.01.02.03	Alte restituiri*
	10.01.03		Dobânzi şi penalităţi de întârziere aferente TVA*
11.01			*SUME DEFALCATE DIN TVA (SE SCAD)*
	11.01.01		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru finanţarea cheltuielilor descentralizate la nivelul judeţelor şi Municipiului Bucureşti (se scad)
	11.01.02		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru finanţarea cheltuielilor descentralizate la nivelul comunelor, oraşelor, municipiilor şi sectoarelor Municipiului Bucureşti (se scad)
	11.01.03		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru subvenţionarea energiei termice livrate populaţiei (se scad)
	11.01.04		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru sistemele centralizate de producere şi distribuţie a energiei termice (se scad)
	11.01.05		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru drumuri (se scad)
	11.01.06		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru echilibrarea bugetelor locale (se scad)
12.01			*ALTE IMPOZITE ŞI TAXE GENERALE PE BUNURI ŞI SERVICII*
	12.01.01		Impozit pe ţiţeiul din producţia internă şi gazele naturale
	12.01.03		Cote aplicate asupra veniturilor realizate în domeniul aviaţiei civile
	12.01.04		Taxa de timbru social asupra valorii automobilelor noi din import
	12.01.05		Taxe de autorizare pentru comercializarea alcoolului, băuturilor alcoolice, produselor din tutun şi a cafelei
	12.01.50		Alte impozite şi taxe generale pe cifra de afaceri, vânzări şi valoare adăugată
14.01			*ACCIZE**
	14.01.01		Accize încasate din vânzarea uleiurilor minerale*
	14.01.02		Accize încasate din vânzarea de alcool, distilate şi băuturi alcoolice*
	14.01.03		Accize încasate din vânzarea produselor din tutun*
	14.01.04		Accize încasate din vânzarea de cafea*
	14.01.05		Accize încasate din vânzarea altor produse*
	14.01.06		Accize încasate din vânzarea energiei electrice
	14.01.11		Accize încasate în vamă din importul uleiurilor minerale*
	14.01.12		Accize încasate în vamă din importul de alcool, distilate şi băuturi alcoolice*
	14.01.13		Accize încasate în vamă din importul de produse din tutun*
	14.01.14		Accize încasate în vamă din importul de cafea*
	14.01.15		Accize încasate în vamă din importul energiei electrice
	14.01.16		Accize încasate în vamă din importul altor produse*
	14.01.50		Accize de restituit/ de compensat*
16.01			*TAXE PE UTILIZAREA BUNURILOR, AUTORIZAREA UTILIZĂRII BUNURILOR SAU PE DESFĂŞURAREA DE ACTIVITĂŢI*
	16.01.01		Taxe pentru jocurile de noroc
	16.01.03		Taxe şi tarife pentru eliberarea de licenţe şi autorizaţii de funcţionare
	16.01.04		Taxe pe activitatea de prospecţiune, explorare şi exploatare a resurselor minerale
	16.01.05		Taxa asupra unor activităţi dăunătoare sănătăţii şi din publicitatea lor
	16.01.06		Taxa de timbru social asupra jocurilor de noroc
	16.01.07		Taxe pentru prestaţiile efectuate şi pentru eliberarea autorizaţiilor de transport în trafic internaţional
	16.01.50		Alte taxe pe utilizarea bunurilor, autorizarea utilizării bunurilor sau pe desfăşurarea de activităţi
			A5. IMPOZIT PE COMERŢUL EXTERIOR ŞI TRANZACŢIILE INTERNAŢIONALE
17.01			*TAXE VAMALE ŞI ALTE TAXE PE TRANZACŢIILE INTERNAŢIONALE*
	17.01.01		Taxe vamale de la persoane juridice
		17.01.01.01	Taxe vamale de la persoane juridice pentru importurile din Uniunea Europeană*
		17.01.01.02	Taxe vamale de la persoane juridice pentru restul importurilor*
		17.01.01.03	Dobânzi şi penalităţi de întârziere aferente taxelor vamale de la persoane juridice*
	17.01.02		Taxe vamale şi alte venituri de la persoane fizice
	17.01.03		Venituri cu destinaţie specială din comisionul pentru servicii vamale
	17.01.50		Alte taxe pe tranzacţii şi comerţ internaţional
			A6. ALTE IMPOZITE ŞI TAXE FISCALE

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
18.01			*ALTE IMPOZITE ŞI TAXE FISCALE*
	18.01.50		Alte impozite şi taxe
			B. CONTRIBUŢII DE ASIGURĂRI
20.01			*CONTRIBUŢIILE ANGAJATORILOR*
	20.01.05		Vărsăminte de la persoane juridice pentru persoane cu handicap neîncadrate
21.01			*CONTRIBUŢIILE ASIGURAŢILOR*
	21.01.01		Contribuţii de asigurări sociale de stat datorate de asiguraţi
			C. VENITURI NEFISCALE
			C1. VENITURI DIN PROPRIETATE
30.01			*VENITURI DIN PROPRIETATE*
	30.01.01		Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, societăţilor şi companiilor naţionale
	30.01.02		Încasări din cota reţinută conform Codului penal
	30.01.03		Restituiri de fonduri din finanţarea bugetară a anilor precedenţi
	30.01.05		Venituri din concesiuni şi închirieri
	30.01.08		Venituri din dividende
	30.01.50		Alte venituri din proprietate
31.01			*VENITURI DIN DOBÂNZI*
	31.01.03		Alte venituri din dobânzi
			C2. VÂNZĂRI DE BUNURI ŞI SERVICII
33.01			*VENITURI DIN PRESTĂRI DE SERVICII ŞI ALTE ACTIVITĂŢI*
	33.01.02		Taxe consulare
	33.01.03		Venituri din taxe pentru prestaţii vamale
	33.01.04		Taxe şi tarife pentru analize şi servicii efectuate de laboratoare
	33.01.06		Venituri din expertiza tehnică judiciară şi extrajudiciară
	33.01.07		Venituri realizate cu ocazia participării la acţiuni sub egida organizaţiilor internaţionale
	33.01.08		Venituri din prestări de servicii
	33.01.09		Taxe şi alte venituri din protecţia mediului
	33.01.23		Venituri din timbrul judiciar
	33.01.25		Venituri din recuperarea cheltuielilor judiciare avansate de stat
	33.01.26		Venituri din despăgubiri
	33.01.50		Alte venituri din prestări de servicii şi alte activităţi
34.01			*VENITURI DIN TAXE ADMINISTRATIVE, ELIBERĂRI PERMISE*
	34.01.01		Venituri din taxe pentru eliberări permise şi certificate
	34.01.02		Taxe extrajudiciare de timbru la bugetul de stat (restanţe anii anteriori)
35.01			*AMENZI, PENALITĂŢI ŞI CONFISCĂRI*
	35.01.01		Venituri din amenzi şi alte sancţiuni aplicate potrivit dispoziţiilor legale
	35.01.02		Penalităţi pentru nedepunerea sau depunerea cu întârziere a declaraţiei de impozite şi taxe
	35.01.03		Încasări din valorificarea bunurilor confiscate, abandonate şi alte sume constatate odată cu confiscarea potrivit legii
	35.01.04		Dobânzi şi penalităţi de întârziere pentru venituri nevărsate la termen
	35.01.50		Alte amenzi, penalităţi şi confiscări
36.01			*DIVERSE VENITURI*
	36.01.01		Venituri din aplicarea prescripţiei extinctive
	36.01.03		Sume din recuperarea debitelor provenite din drepturile necuvenite
	36.01.04		Venituri din producerea riscurilor asigurate
	36.01.50		Alte venituri
37.01			*TRANSFERURI VOLUNTARE, ALTELE DECÂT SUBVENŢIILE*
	37.01.01		Donaţii şi sponsorizări
	37.01.50		Alte transferuri voluntare
			II. VENITURI DIN CAPITAL
39.01			*VENITURI DIN VALORIFICAREA UNOR BUNURI*
	39.01.01		Venituri din valorificarea unor bunuri ale instituţiilor publice
	39.01.02		Venituri din valorificarea stocurilor de rezerve de stat şi de mobilizare
	39.01.03		Venituri din vânzarea locuinţelor construite din fondurile statului
	39.01.06		Venituri obţinute în procesul de stingere a creanţelor bugetare
	39.01.50		Alte venituri din valorificarea unor bunuri
			III. OPERAŢIUNI FINANCIARE
40.01			*ÎNCASĂRI DIN RAMBURSAREA ÎMPRUMUTURILOR ACORDATE*
	40.01.01		Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate pentru finalizarea unor obiective aprobate prin convenţii bilaterale şi acorduri interguvernamentale
	40.01.02		Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate persoanelor care beneficiază de statutul de refugiat
	40.01.04		Încasări din rambursarea împrumuturilor din fondul de redresare financiară

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
	40.01.05		Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate pentru proiecte de investiții în turism
	40.01.07		Încasări din rambursarea microcreditelor de la persoane fizice și juridice
	40.01.08		Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate pentru acoperirea arieratelor către CONEL și ROMGAZ
	40.01.50		Încasări din rambursarea altor împrumuturi acordate
			IV. SUBVENȚII
44.01			*DONAȚII DIN STRĂINĂTATE*
	44.01.01		Donații din străinătate
		44.01.01.01	Curente*
		44.01.01.02	De capital*
	44.01.02		De la guverne străine
		44.01.02.01	Curente*
		44.01.02.02	De capital*
	44.01.03		De la alte administrații
		44.01.03.01	Curente*
		44.01.03.02	De capital*

Detalierea se face numai în execuție

ANEXA 3

CLASIFICAŢIA FUNCŢIONALĂ A CHELTUIELILOR BUGETULUI DE STAT

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
			Partea I - SERVICII PUBLICE GENERALE
51.01			*AUTORITĂŢI PUBLICE ŞI ACŢIUNI EXTERNE*
	01		Autorităţi executive şi legislative
		01	Administraţia prezidenţială
		02	Autorităţi legislative
		03	Autorităţi executive
		04	Alte organe ale autorităţilor publice
	02		Servicii publice descentralizate
53.01			*CERCETARE FUNDAMENTALĂ ŞI CERCETARE DEZVOLTARE*
	01		Cercetare fundamentală (de bază)
	02		Cercetare şi dezvoltare pentru servicii publice generale
54.01			*ALTE SERVICII PUBLICE GENERALE*
	01		Programe de informare şi prezentare a imaginii României
	02		Fond de rezervă bugetară la dispoziţia Guvernului
	03		Fond de intervenţie la dispoziţia Guvernului
	04		Fond Naţional de Preaderare
	50		Alte servicii publice generale
55.01			*TRANZACŢII PRIVIND DATORIA PUBLICĂ ŞI ÎMPRUMUTURI*
56.01			*TRANSFERURI CU CARACTER GENERAL ÎNTRE DIFERITE NIVELE ALE ADMINISTRAŢIEI*
	01		Transferuri din bugetul de stat către bugetele locale finanţate parţial din împrumuturi externe
	02		Transferuri din bugetul de stat către bugetul asigurărilor sociale de stat
			Partea a II-a - APĂRARE, ORDINE PUBLICĂ ŞI SIGURANŢĂ NAŢIONALĂ
60.01			*APĂRARE*
	01		Administraţie centrală
	02		Apărare naţională
	03		Ajutor militar extern
	25		Cercetare şi dezvoltare pentru apărare
	50		Alte cheltuieli în domeniul apărării
61.01			*ORDINE PUBLICĂ ŞI SIGURANŢĂ NAŢIONALĂ*
	01		Administraţie centrală
	03		Ordine publică
		01	Poliţie
		02	Jandarmerie
		03	Paza şi supravegherea frontierei
	04		Siguranţă naţională
	05		Protecţie civilă şi protecţia contra incendiilor
	06		Autorităţi judecătoreşti
	07		Penitenciare
	25		Cercetare şi dezvoltare pentru ordine publică şi siguranţă naţională
	50		Alte cheltuieli în domeniul ordinii publice şi siguranţei naţionale
			Partea a III-a - CHELTUIELI SOCIAL-CULTURALE
65.01			*ÎNVĂŢĂMÂNT*
	01		Administraţie centrală
	02		Servicii publice descentralizate
	03		Învăţământ preşcolar şi primar
		01	Învăţământ preşcolar
	04		Învăţământ secundar
		01	Învăţământ secundar inferior
		02	Învăţământ secundar superior
		03	Învăţământ profesional
	05		Învăţământ postliceal
	06		Învăţământ superior
		01	Învăţământ universitar
		02	Învăţământ postuniversitar
	07		Învăţământ nedefinibil prin nivel
	20	01	Centre de specializare, perfecţionare, calificare şi recalificare
	07	02	Biblioteci centrale, universitare şi pedagogice
	11		Servicii auxiliare pentru educaţie
		04	Cămine şi cantine pentru studenţi
		30	Alte servicii auxiliare
	25		Cercetare şi dezvoltare pentru învăţământ
	50		Alte cheltuieli în domeniul învăţământului

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
66.01			*SĂNĂTATE*
	01		Administraţie centrală
	02		Servicii publice descentralizate
	04		Servicii medicale în ambulator
		05	Asistenţă medicală în centre medicale multifuncţionale
			Servicii medicale în unităţi sanitare cu paturi
	06	01	Spitale generale
	08		Servicii de sănătate publică
	09		Hematologie şi securitate transfuzională
	10		Cercetare aplicativă şi dezvoltare experimentală în sănătate
	50		Alte cheltuieli în domeniul sănătăţii
		50	Alte instituţii şi acţiuni sanitare
67.01			*CULTURĂ, RECREERE ŞI RELIGIE*
	01		Administraţie centrală
	02		Servicii publice descentralizate
	03		Servicii culturale
		01	Biblioteci publice naţionale
		03	Muzee
		04	Instituţii publice de spectacole şi concerte
		11	Edituri
		12	Consolidarea şi restaurarea monumentelor istorice
		14	Centre culturale
		16	Târguri, saloane şi expoziţii de carte şi de publicaţii culturale
	04		Servicii de emisiuni radio-tv şi publicaţii
	05		Servicii recreative şi sportive
		01	Sport
		02	Tineret
	06		Servicii religioase
	50		Alte servicii în domeniile culturii, recreerii şi religiei
68.01			*ASIGURĂRI ŞI ASISTENŢĂ SOCIALĂ*
	01		Administraţie centrală
	02		Servicii publice descentralizate
	03		Pensii şi ajutoare pentru bătrâneţe
	05		Asistenţă socială în caz de boli şi invalidităţi
		02	Asistenţă socială în caz de invaliditate
	06		Asistenţă socială pentru familie şi copii
	08		Ajutoare la trecerea în rezervă
	09		Ajutoare pentru urmaşi
	15		Prevenirea excluderii sociale
		01	Ajutor social
		03	Centre de primire şi cazare a persoanelor solicitante a statutului de refugiat
		04	Servicii sociale
		50	Alte cheltuieli în domeniul prevenirii excluderii sociale
	25		Cercetare şi dezvoltare în domeniul asigurărilor şi asistenţei sociale
	50		Alte cheltuieli în domeniul asigurărilor şi asistenţei sociale
			Partea a IV-a - SERVICII ŞI DEZVOLTARE PUBLICĂ, LOCUINŢE, MEDIU ŞI APE
70.01			*LOCUINŢE, SERVICII ŞI DEZVOLTARE PUBLICĂ*
	03		Locuinţe
		01	Dezvoltarea sistemului de locuinţe
	05		Alimentare cu apă şi amenajări hidrotehnice
		02	Amenajări hidrotehnice
	50		Alte servicii în domeniile locuinţelor, serviciilor şi dezvoltării comunale
74.01			*PROTECŢIA MEDIULUI*
	01		Administraţie centrală
	03		Reducerea şi controlul poluării
	25		Cercetare şi dezvoltare în domeniul mediului
			Partea a V-a - ACŢIUNI ECONOMICE
80.01			*ACŢIUNI GENERALE ECONOMICE, COMERCIALE ŞI DE MUNCĂ*
	01		Acţiuni generale economice şi comerciale
		01	Administraţie centrală
		02	Servicii publice descentralizate
		03	Meteorologie
		05	Sistemul naţional antigrindină
		06	Prevenire şi combatere inundaţii şi gheţuri
		07	Stimularea exportului
		09	Stimulare întreprinderi mici şi mijlocii

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
80.01		10	Programe de dezvoltare regională şi socială
		11	Rezerve de stat şi de mobilizare
		30	Alte cheltuieli pentru acţiuni generale economice şi comerciale
	02		Acţiuni generale de muncă
		04	Măsuri active pentru combaterea şomajului
81.01			*COMBUSTIBILI ŞI ENERGIE*
	02		Cărbune şi alţi combustibili minerali solizi
	04		Combustibil nuclear
	05		Energie electrică
	50		Alte cheltuieli privind combustibili şi energia
82.01			*INDUSTRIA EXTRACTIVĂ, PRELUCRĂTOARE ŞI CONSTRUCŢII*
	01		Industria extractivă a resurselor minerale altele decât combustibilii minerali
	02		Industria prelucrătoare
	50		Alte cheltuieli în domeniul industriei
83.01			*AGRICULTURĂ, SILVICULTURĂ, PISCICULTURĂ ŞI VÂNĂTOARE*
	01		Administraţie centrală
	02		Servicii publice descentralizate
	03		Agricultură
		01	Amendare soluri acide şi alcaline
		02	Îmbunătăţiri funciare, irigaţii, desecări şi combatere a eroziunii solului
		03	Protecţia plantelor şi carantina fitosanitară
		04	Programe pentru sprijinirea producătorilor agricoli
		05	Reproducţia şi selecţia animalelor
		30	Alte cheltuieli în domeniul agriculturii
	04		Silvicultură
	50		Alte cheltuieli în domeniul agriculturii, silviculturii, pisciculturii şi vânătorii
84.01			*TRANSPORTURI*
	01		Administraţie centrală
	03		Transport rutier
		01	Drumuri şi poduri
	04		Transport feroviar
		01	Transport pe cale ferată
		02	Transport cu metroul
	05		Transport pe apă
	06		Transport aerian
		02	Aviaţie civilă
		03	Zboruri speciale
85.01			*COMUNICAŢII*
	01		Comunicaţii
86.01			*CERCETARE ŞI DEZVOLTARE ÎN DOMENIUL ECONOMIC*
	02		Cercetare şi dezvoltare în domeniul agriculturii, silviculturii, pisciculturii şi vânătorii
	03		Cercetare şi dezvoltare în domeniul combustibilului şi energiei
	04		Cercetare şi dezvoltare în domeniul industriei extractive, prelucrătoare şi construcţiilor
87.01			*ALTE ACŢIUNI ECONOMICE*
	01		Fondul Român de Dezvoltare Socială
	04		Turism
	05		Proiecte de dezvoltare multifuncţională
98.01			*EXCEDENT*
99.01			*DEFICIT*

ANEXA 4

CLASIFICAȚIA VENITURILOR ȘI CLASIFICAȚIA FUNCȚIONALĂ A CHELTUIELILOR BUGETELOR PROPRII ALE JUDEȚELOR[1]

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
			TOTAL VENITURI
			I. VENITURI CURENTE
			A. VENITURI FISCALE
			A1. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL
			A11. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE JURIDICE
01.02			*IMPOZITUL PE PROFIT*
	01.02.01		Impozit pe profit de la regiile autonome și societățile comerciale de sub autoritatea consiliilor județene
			A12. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE FIZICE
04.02			*COTE ȘI SUME DEFALCATE DIN IMPOZITUL PE VENIT*
	04.02.01		Cote defalcate din impozitul pe venit
	04.02.04		Sume alocate de consiliul județean din cotele defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale
			A13. ALTE IMPOZITE PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL
05.02			*ALTE IMPOZITE PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE FIZICE*
	05.02.50		Alte impozite pe venit, profit și câștiguri din capital
			A4. IMPOZITE ȘI TAXE PE BUNURI ȘI SERVICII
11.02			*SUME DEFALCATE DIN TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ*
	11.02.02		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru finanțarea cheltuielilor descentralizate la nivelul județelor
	11.02.03		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru subvenționarea energiei termice livrate populației
	11.02.04		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru sistemele centralizate de producere și distribuție a energiei termice
	11.02.05		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru drumuri
	11.02.06		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru echilibrarea bugetelor locale
16.02			*TAXE PE UTILIZAREA BUNURILOR, AUTORIZAREA UTILIZĂRII BUNURILOR SAU PE DESFĂȘURAREA DE ACTIVITĂȚI*
	16.02.02		Taxa asupra mijloacelor de transport
	16.02.03		Taxe și tarife pentru eliberarea de licențe și autorizații de funcționare
			C. VENITURI NEFISCALE
			C1. VENITURI DIN PROPRIETATE
30.02			*VENITURI DIN PROPRIETATE*
	30.02.01		Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome de sub autoritatea consiliilor județene
	30.02.03		Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți
	30.02.05		Venituri din concesiuni și închirieri
	30.02.08		Venituri din dividende
	30.02.50		Alte venituri din proprietate
			C2. VÂNZĂRI DE BUNURI ȘI SERVICII
33.02			*VENITURI DIN PRESTĂRI DE SERVICII ȘI ALTE ACTIVITĂȚI*
	33.02.08		Venituri din prestări de servicii
	33.02.27		Contribuția lunară a părinților pentru întreținerea copiilor în unitățile de protecție socială
	33.02.28		Venituri din recuperarea cheltuielilor de judecată, imputații și despăgubiri
	33.01.50		Alte venituri din prestări de servicii și alte activități
35.02			*AMENZI, PENALITĂȚI ȘI CONFISCĂRI*
	35.02.01		Venituri din amenzi și alte sancțiuni aplicate potrivit dispozițiilor legale
	35.02.03		Încasări din valorificarea bunurilor confiscate, abandonate și alte sume constatate odată cu confiscarea potrivit legii
	35.02.50		Alte amenzi, penalități și confiscări
37.02			*TRANSFERURI VOLUNTARE, ALTELE DECÂT SUBVENȚIILE*
	37.02.01		Donații și sponsorizări

[1]Bugetele proprii ale comunelor, orașelor, municipiilor, sectoarelor municipiului București, municipiului București și bugetele proprii ale județelor sunt cunoscute sub denumirea de ***bugete locale***. Simbolul atribuit acestei surse de finanțare a cheltuielilor este ***„02"***.

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
	37.02.50		Alte transferuri voluntare
			II. VENITURI DIN CAPITAL
39.02			*VENITURI DIN VALORIFICAREA UNOR BUNURI*
	39.02.01		Venituri din valorificarea unor bunuri ale instituţiilor publice
	39.02.04		Venituri din privatizare
	39.02.07		Venituri din vânzarea unor bunuri aparţinând domeniului privat
			IV. SUBVENŢII
42.02			*SUBVENŢII DE LA BUGETUL DE STAT*
			A. DE CAPITAL
	42.02.01		Subvenţii primite pentru retehnologizarea centralelor termice şi electrice de termoficare
	42.02.03		Subvenţii primite pentru investiţii finanţate parţial din împrumuturi externe
	42.02.04		Subvenţii primite pentru aeroporturi de interes local
	42.02.05		Subvenţii primite pentru planuri şi regulamente de urbanism
	42.02.09		Subvenţii primite pentru finanţarea programului de pietruire a drumurilor comunale şi alimentare cu apă a satelor
	42.02.10		Subvenţii primite pentru finanţarea acţiunilor privind reducerea riscului seismic al construcţiilor existente cu destinaţie de locuinţă
			B. CURENTE
	42.02.21		Subvenţii primite pentru finanţarea drepturilor acordate persoanelor cu handicap
	42.02.28		Subvenţii primite din Fondul de intervenţie
	42.02.29		Subvenţii primite pentru lucrările de cadastru imobiliar
43.02			*SUBVENŢII DE LA ALTE ADMINISTRAŢII*
	43.02.04		Subvenţii primite de la bugetul asigurărilor pentru şomaj către bugetele locale, pentru finanţarea programelor pentru ocuparea temporară a forţei de muncă
	43.02.07		Subvenţii primite de la alte bugete locale pentru instituţiile de asistenţă socială pentru persoanele cu handicap
			TOTAL CHELTUIELI *(CLASIFICAŢIA FUNCŢIONALĂ)*
			Partea I - SERVICII PUBLICE GENERALE
51.02			*AUTORITĂŢI PUBLICE ŞI ACŢIUNI EXTERNE*
	51.02.01		Autorităţi executive şi legislative
		51.02.01.03	Autorităţi executive
54.02			*ALTE SERVICII PUBLICE GENERALE*
	54.02.05		Fond de rezervă bugetară la dispoziţia autorităţilor administraţiei publice locale
	54.02.06		Fond de garantare a împrumuturilor externe, contractate/garantate de stat
	54.02.07		Fond pentru garantarea împrumuturilor externe, contractate/garantate de autorităţile administraţiei publice locale
	54.02.10		Servicii publice comunitare de evidenţă a persoanelor
	54.02.50		Alte servicii publice generale
55.02			*DOBÂNZI*
56.02			*TRANSFERURI CU CARACTER GENERAL ÎNTRE DIFERITE NIVELE ALE ADMINISTRAŢIEI*
	56.02.06		Transferuri din bugetele consiliilor judeţene pentru finanţarea centrelor de zi pentru protecţia copilului
			Partea a II-a - APĂRARE, ORDINE PUBLICĂ ŞI SIGURANŢĂ NAŢIONALĂ
60.02			*APĂRARE*
	60.02.02		Apărare naţională (Centre militare)
61.02			*ORDINE PUBLICĂ ŞI SIGURANŢĂ NAŢIONALĂ*
	61.02.03		Ordine publică
		61.02.03.04	Poliţie comunitară
	61.02.08		Protecţia civilă şi protecţia contra incendiilor
			Partea a III-a - CHELTUIELI SOCIAL – CULTURALE
65.02			*ÎNVĂŢĂMÂNT*
	65.02.03		Învăţământ preşcolar şi primar*
		65.02.03.01	Învăţământ preşcolar*
		65.02.03.02	Învăţământ primar*
	65.02.07		Învăţământ nedefinibil prin nivel
		65.02.07.04	Învăţământ special
	65.02.50		Alte cheltuieli în domeniul învăţământului
66.02			*SĂNĂTATE*
	66.02.06		Servicii medicale în unităţile sanitare cu paturi
		66.02.06.01	Spitale generale
	66.02.50		Alte cheltuieli în domeniul sănătăţii
		66.02.50.50	Alte instituţii şi acţiuni sanitare

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
67.02			*CULTURĂ, RECREERE ŞI RELIGIE*
	67.02.03		Servicii culturale
		67.02.03.02	Biblioteci publice judeţene
		67.02.03.03	Muzee
		67.02.03.04	Instituţii publice de spectacole şi concerte
		67.02.03.05	Şcoli populare de artă şi meserii
		67.02.03.08	Centre pentru conservarea şi promovarea culturii tradiţionale
		67.02.03.12	Consolidarea şi restaurarea monumentelor istorice
		67.02.03.30	Alte servicii culturale
	67.02.05		Servicii recreative şi sportive
		67.02.05.01	Sport
	67.02.06		Servicii religioase
	67.02.50		Alte servicii în domeniile culturii, recreerii şi religiei
68.02			*ASIGURĂRI ŞI ASISTENŢĂ SOCIALĂ*
	68.02.04		Asistenţă acordată persoanelor în vârstă
	68.02.05		Asistenţă socială în caz de boli şi invalidităţi
		68.02.05.02	Asistenţă socială în caz de invalidităţi
	68.02.06		Asistenţă socială pentru familie şi copii
	68.02.50		Alte cheltuieli în domeniul asigurărilor şi asistenţei sociale
			Partea a IV-a - SERVICII ŞI DEZVOLTARE PUBLICĂ, LOCUINŢE, MEDIU ŞI APE
70.02			*LOCUINŢE, SERVICII ŞI DEZVOLTARE PUBLICĂ*
	70.02.05		Alimentare cu apă şi amenajări hidrotehnice
		70.02.05.01	Alimentare cu apă
		70.02.05.02	Amenajări hidrotehnice
	70.02.50		Alte servicii în domeniile locuinţelor, serviciilor şi dezvoltării comunale
74.02			*PROTECŢIA MEDIULUI*
	74.02.05		Salubritate şi gestionarea deşeurilor
		74.02.05.02	Colectarea, tratarea şi distrugerea deşeurilor
			Partea a V-a - ACŢIUNI ECONOMICE
80.02			*ACŢIUNI GENERALE ECONOMICE, COMERCIALE ŞI DE MUNCĂ*
	80.02.01		Acţiuni generale economice şi comerciale
		80.02.01.06	Prevenire şi combatere inundaţii şi gheţuri
		80.02.01.10	Programe de dezvoltare regională şi locală
		80.02.01.30	Alte cheltuieli pentru acţiuni generale economice şi comerciale
81.02			*COMBUSTIBILI ŞI ENERGIE*
	81.02.06		Energie termică
	81.02.50		Alte cheltuieli privind combustibili şi energia
83.02			*AGRICULTURĂ, SILVICULTURĂ, PISCICULTURĂ ŞI VÂNĂTOARE*
	83.02.03		Agricultură
		83.02.03.03	Protecţia plantelor şi carantină fitosanitară
84.02			*TRANSPORTURI*
	84.02.03		Transport rutier
		84.02.03.01	Drumuri şi poduri
	84.02.06		Transport aerian
		84.02.06.02	Aviaţia civilă
	84.02.50		Alte cheltuieli în domeniul transporturilor
87.02			*ALTE ACŢIUNI ECONOMICE*
	87.02.03		Zone libere
	87.02.04		Turism
	87.02.05		Proiecte de dezvoltare multifuncţională
	87.02.50		Alte acţiuni economice
			Partea a VII-a – REZERVE, EXCEDENT/DEFICIT
97.02			*REZERVE*
98.02			*EXCEDENT*
99.02			*DEFICIT*

***** *Se cuprind cheltuielile pentru acordarea de produse lactate şi de panificaţie, conform Ordonanţei de Urgenţă a Guvernului României nr. 96/2002 privind acordarea de produse lactate şi de panificaţie pentru elevii din clasele I-IV din învăţământul de stat, precum şi pentru copiii preşcolari din grădiniţele de stat cu program normal de 4 ore, aprobată cu modificări prin Legea nr. 16/2003 şi modificată prin Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului României nr. 70/2003***

ANEXA 5

CLASIFICAȚIA VENITURILOR ȘI CLASIFICAȚIA FUNCȚIONALĂ A CHELTUIELILOR BUGETELOR PROPRII ALE COMUNELOR, ORAȘELOR, MUNICIPIILOR, SECTOARELOR MUNICIPIULUI BUCUREȘTI ȘI AL MUNICIPIULUI BUCUREȘTI

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
			TOTAL VENITURI
			I. VENITURI CURENTE
			A. VENITURI FISCALE
			A1. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL
			A11. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE JURIDICE
01.02			*IMPOZITUL PE PROFIT*
	01.02.01		Impozit pe profit de la regiile autonome și societățile comerciale de sub autoritatea consiliilor locale
			A12. IMPOZIT PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE FIZICE
04.02			*COTE ȘI SUME DEFALCATE DIN IMPOZITUL PE VENIT*
	04.02.01		Cote defalcate din impozitul pe venit
	04.02.04		Sume alocate de consiliul județean din cotele defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale
			A13. ALTE IMPOZITE PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL
05.02			*ALTE IMPOZITE PE VENIT, PROFIT ȘI CÂȘTIGURI DIN CAPITAL DE LA PERSOANE FIZICE*
	05.02.50		Alte impozite pe venit, profit și câștiguri din capital
			A3. IMPOZITE ȘI TAXE PE PROPRIETATE
07.02			*IMPOZITE ȘI TAXE PE PROPRIETATE*
	07.02.01		Impozit pe clădiri
		07.02.01.01	Impozit pe clădiri de la persoane fizice
		07.02.01.02	Impozit pe clădiri de la persoane juridice
	07.02.02		Impozit pe terenuri
		07.02.02.01	Impozit pe terenuri de la persoane fizice
		07.02.02.02	Impozit pe terenuri de la persoane juridice
	07.02.03		Taxe judiciare de timbru, taxe de timbru pentru activitatea notarială și alte taxe de timbru
	07.02.50		Alte impozite și taxe pe proprietate
			A4. IMPOZITE ȘI TAXE PE BUNURI ȘI SERVICII
11.02			*SUME DEFALCATE DIN TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ*
	11.02.02		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru finanțarea cheltuielilor descentralizate la nivelul comunelor, orașelor și municipiilor
	11.02.03		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru subvenționarea energiei termice livrate populației
	11.02.04		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru sistemele centralizate de producere și distribuție a energiei termice
	11.02.05		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru drumuri
	11.02.06		Sume defalcate din taxa pe valoarea adăugată pentru echilibrarea bugetelor locale
12.02			*ALTE IMPOZITE ȘI TAXE GENERALE PE BUNURI ȘI SERVICII*
	12.02.07		Taxe hoteliere
15.02			*TAXE PE SERVICII SPECIFICE*
	15.02.01		Impozit pe spectacole
	15.02.50		Alte taxe pe servicii specifice
16.02			*TAXE PE UTILIZAREA BUNURILOR, AUTORIZAREA UTILIZĂRII BUNURILOR SAU PE DESFĂȘURAREA DE ACTIVITĂȚI*
	16.02.02		Taxa asupra mijloacelor de transport
		16.02.02.01	Taxa asupra mijloacelor de transport deținute de persoane fizice
		16.02.02.02	Taxa asupra mijloacelor de transport deținute de persoane juridice
	16.02.03		Taxe și tarife pentru eliberarea de licențe și autorizații de funcționare
	16.02.50		Alte taxe pe utilizarea bunurilor, autorizarea utilizării bunurilor sau pe desfășurarea de activități
			A6. ALTE IMPOZITE ȘI TAXE FISCALE
18.02			*ALTE IMPOZITE ȘI TAXE FISCALE*
	18.02.50		Alte impozite și taxe fiscale
			C. VENITURI NEFISCALE
			C1. VENITURI DIN PROPRIETATE

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
30.02			*VENITURI DIN PROPRIETATE*
	30.02.01		Vărsăminte din profitul net al regiilor autonome de sub autoritatea consiliilor locale
	30.02.03		Restituiri de fonduri din finanțarea bugetară a anilor precedenți
	30.02.05		Venituri din concesiuni și închirieri
	30.02.08		Venituri din dividende
	30.02.50		Alte venituri din proprietate
31.02			*VENITURI DIN DOBÂNZI*
	31.02.03		Alte venituri din dobânzi
			C2. VÂNZĂRI DE BUNURI ȘI SERVICII
33.02			*VENITURI DIN PRESTĂRI DE SERVICII ȘI ALTE ACTIVITĂȚI*
	33.02.08		Venituri din prestări de servicii
	33.02.10		Contribuția părinților sau susținătorilor legali pentru întreținerea copiilor în creșe
	33.02.12		Contribuția persoanelor beneficiare ale cantinelor de ajutor social
	33.02.24		Taxe din activități cadastrale și agricultură
	33.02.27		Contribuția lunară a părinților pentru întreținerea copiilor în unitățile de protecție socială
	33.02.28		Venituri din recuperarea cheltuielilor de judecată, imputații și despăgubiri
	33.01.50		Alte venituri din prestări de servicii și alte activități
34.02			*VENITURI DIN TAXE ADMINISTRATIVE, ELIBERĂRI PERMISE*
	34.02.02		Taxe extrajudiciare de timbru
	34.02.50		Alte venituri din taxe administrative, eliberări permise
35.02			*AMENZI, PENALITĂȚI ȘI CONFISCĂRI*
	35.02.01		Venituri din amenzi și alte sancțiuni aplicate potrivit dispozițiilor legale
	35.02.02		Penalități pentru nedepunerea sau depunerea cu întârziere a declarației de impozite și taxe
	35.02.03		Încasări din valorificarea bunurilor confiscate, abandonate și alte sume constatate odată cu confiscarea potrivit legii
	35.02.50		Alte amenzi, penalități și confiscări
36.02			*DIVERSE VENITURI*
	36.02.05		Vărsăminte din veniturile și/sau disponibilitățile instituțiilor publice
	36.02.50		Alte venituri
37.02			*TRANSFERURI VOLUNTARE, ALTELE DECÂT SUBVENȚIILE*
	37.02.01		Donații și sponsorizări
	37.02.50		Alte transferuri voluntare
			II. VENITURI DIN CAPITAL
39.02			*VENITURI DIN VALORIFICAREA UNOR BUNURI*
	39.02.01		Venituri din valorificarea unor bunuri ale instituțiilor publice
	39.02.03		Venituri din vânzarea locuințelor construite din fondurile statului
	39.02.04		Venituri din privatizare
	39.02.07		Venituri din vânzarea unor bunuri aparținând domeniului privat
			III. OPERAȚIUNI FINANCIARE
40.02			*ÎNCASĂRI DIN RAMBURSAREA ÎMPRUMUTURILOR ACORDATE*
	40.02.06		Încasări din rambursarea împrumuturilor pentru înființarea unor instituții și servicii publice de interes local sau a unor activități finanțate integral din venituri proprii
	40.02.07		Încasări din rambursarea microcreditelor de la persoane fizice și juridice
	40.02.10		Împrumuturi temporare din trezoreria statului
	40.02.11		Sume din fondul de rulment pentru acoperirea golurilor temporare de casă
	40.02.50		Încasări din rambursarea altor împrumuturi acordate
			IV. SUBVENȚII
42.02			*SUBVENȚII DE LA BUGETUL DE STAT*
			A. DE CAPITAL
	42.02.01		Subvenții primite de bugetele locale pentru retehnologizarea centralelor termice și electrice de termoficare
	42.02.03		Subvenții primite de bugetele locale pentru investiții finanțate parțial din împrumuturi externe
	42.02.05		Subvenții primite de bugetele locale pentru planuri și regulamente de urbanism
	42.02.06		Subvenții primite de bugetele locale pentru străzile care se vor amenaja în perimetrele destinate construcțiilor de cvartale de locuințe noi
	42.02.09		Subvenții primite pentru finanțarea programului de pietruire a drumurilor comunale și alimentare cu apă a satelor
	42.02.10		Subvenții primite pentru finanțarea acțiunilor privind reducerea riscului seismic al construcțiilor existente cu destinație de locuință
			B. CURENTE
	42.02.28		Subvenții primite din Fondul de intervenție
	42.02.29		Subvenții primite pentru lucrările de cadastru imobiliar
43.02			*SUBVENȚII DE LA ALTE ADMINISTRAȚII*

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
	43.02.01		Subvenţii primite de la bugetele consiliilor judeţene pentru protecţia copilului
	43.02.04		Subvenţii de la bugetul asigurărilor pentru şomaj către bugetele locale, pentru finanţarea programelor pentru ocuparea temporară a forţei de muncă
	43.02.07		Subvenţii primite de la alte bugete locale pentru instituţiile de asistenţă socială pentru persoanele cu handicap**
			TOTAL CHELTUIELI *(CLASIFICAŢIA FUNCŢIONALĂ)*
			Partea I - SERVICII PUBLICE GENERALE
51.02			*AUTORITĂŢI PUBLICE ŞI ACŢIUNI EXTERNE*
	51.02.01		Autorităţi executive şi legislative
		51.02.01.03	Autorităţi executive
54.02			*ALTE SERVICII PUBLICE GENERALE*
	54.02.05		Fond de rezervă bugetară la dispoziţia autorităţilor administraţiei publice locale
	54.02.06		Fond de garantare a împrumuturilor externe, contractate/garantate de stat
	54.02.07		Fond pentru garantarea împrumuturilor externe, contractate/garantate de autorităţile administraţiei publice locale
	54.02.10		Servicii publice comunitare de evidenţă a persoanelor
	54.02.50		Alte servicii publice generale
55.02			*DOBÂNZI*
56.02			*TRANSFERURI CU CARACTER GENERAL ÎNTRE DIFERITE NIVELE ALE ADMINISTRAŢIEI*
	56.02.07		Transferuri din bugetele locale pentru instituţiile de asistenţă socială pentru persoanele cu handicap
			Partea a II-a - APĂRARE, ORDINE PUBLICĂ ŞI SIGURANŢĂ NAŢIONALĂ
60.02			*APĂRARE*
	60.02.02		Apărare naţională (Centre militare)
61.02			*ORDINE PUBLICĂ ŞI SIGURANŢĂ NAŢIONALĂ*
	61.02.03		Ordine publică
		61.02.03.04	Poliţie comunitară
	61.02.08		Protecţia civilă şi protecţia contra incendiilor
			Partea a III-a - CHELTUIELI SOCIAL – CULTURALE
65.02			*ÎNVĂŢĂMÂNT*
	65.02.03		Învăţământ preşcolar şi primar
		65.02.03.01	Învăţământ preşcolar
		65.02.03.02	Învăţământ primar
	65.02.04		Învăţământ secundar
		65.02.04.01	Învăţământ secundar inferior
		65.02.04.02	Învăţământ secundar superior
		65.02.04.03	Învăţământ profesional
	65.02.05		Învăţământ postliceal
	65.02.07		Învăţământ nedefinibil prin nivel
		65.02.07.04	Învăţământ special**
	65.02.11		Servicii auxiliare pentru educaţie
		65.02.11.03	Internate şi cantine pentru elevi
		65.02.11.30	Alte servicii auxiliare
	65.02.50		Alte cheltuieli în domeniul învăţământului
66.02			*SĂNĂTATE*
	66.02.06		Servicii medicale în unităţile sanitare cu paturi
		66.02.06.01	Spitale generale
	66.02.50		Alte cheltuieli în domeniul sănătăţii
		66.02.50.50	Alte instituţii şi acţiuni sanitare
67.02			*CULTURĂ, RECREERE ŞI RELIGIE*
	67.02.03		Servicii culturale
		67.02.03.02	Biblioteci publice comunale, orăşeneşti, municipale
		67.02.03.03	Muzee
		67.02.03.04	Instituţii publice de spectacole şi concerte
		67.02.03.05	Şcoli populare de artă şi meserii***
		67.02.03.06	Case de cultură
		67.02.03.07	Cămine culturale
		67.02.03.08	Centre pentru conservarea şi promovarea culturii tradiţionale
		67.02.03.12	Consolidarea şi restaurarea monumentelor istorice
		67.02.03.30	Alte servicii culturale
	67.02.05		Servicii recreative şi sportive
		67.02.05.01	Sport
		67.02.05.02	Tineret
		67.02.05.03	Întreţinere grădini publice, parcuri, zone verzi, baze sportive şi de agrement

Cap.	Subcap.	Paragraf	Denumirea indicatorilor
	67.02.06		Servicii religioase
	67.02.50		Alte servicii în domeniile culturii, recreerii şi religiei
68.02			*ASIGURĂRI ŞI ASISTENŢĂ SOCIALĂ*
	68.02.05		Asistenţă socială în caz de boli şi invalidităţi
		68.02.05.02	Asistenţă socială în caz de invalidităţi
	68.02.06		Asistenţă socială pentru familie şi copii**
	68.02.10		Ajutoare pentru locuinţe
	68.02.14		Creşe
	68.02.15		Prevenirea excluderii sociale
		68.02.15.01	Ajutor social
		68.02.15.02	Cantine de ajutor social
	68.02.50		Alte cheltuieli în domeniul asigurărilor şi asistenţei sociale
			Partea a IV-a - SERVICII ŞI DEZVOLTARE PUBLICĂ, LOCUINŢE, MEDIU ŞI APE
70.02			*LOCUINŢE, SERVICII ŞI DEZVOLTARE PUBLICĂ*
	70.02.03		Locuinţe
		70.02.03.01	Dezvoltarea sistemului de locuinţe
		70.02.03.30	Alte cheltuieli în domeniul locuinţelor
	70.02.05		Alimentare cu apă şi amenajări hidrotehnice
		70.02.05.01	Alimentare cu apă
		70.02.05.02	Amenajări hidrotehnice
	70.02.06		Iluminat public şi electrificări rurale
	70.02.07		Alimentare cu gaze naturale în localităţi
	70.02.50		Alte servicii în domeniile locuinţelor, serviciilor şi dezvoltării comunale
74.02			*PROTECŢIA MEDIULUI*
	74.02.05		Salubritate şi gestionarea deşeurilor
		74.02.05.01	Salubritate
		74.02.05.02	Colectarea, tratarea şi distrugerea deşeurilor
	74.02.06		Canalizare şi tratarea apelor reziduale
			Partea a V-a - ACŢIUNI ECONOMICE
80.02			*ACŢIUNI GENERALE ECONOMICE, COMERCIALE ŞI DE MUNCĂ*
	80.02.01		Acţiuni generale economice şi comerciale
		80.02.01.06	Prevenire şi combatere inundaţii şi gheţuri
		80.02.01.09	Stimulare întreprinderi mici şi mijlocii
		80.02.01.10	Programe de dezvoltare regională şi locală
		80.02.01.30	Alte cheltuieli pentru acţiuni generale economice şi comerciale
81.02			*COMBUSTIBILI ŞI ENERGIE*
	81.02.06		Energie termică
	81.02.07		Alţi combustibili
	81.02.50		Alte cheltuieli privind combustibili şi energia
83.02			*AGRICULTURĂ, SILVICULTURĂ, PISCICULTURĂ ŞI VÂNĂTOARE*
	83.02.03		Agricultură
		83.02.03.03	Protecţia plantelor şi carantină fitosanitară***
		83.02.03.30	Alte cheltuieli în domeniul agriculturii
84.02			*TRANSPORTURI*
	84.02.03		Transport rutier
		84.02.03.01	Drumuri şi poduri
		84.02.03.02	Transport în comun
		84.02.03.03	Străzi
	84.02.50		Alte cheltuieli în domeniul transporturilor
87.02			*ALTE ACŢIUNI ECONOMICE*
	87.02.01		Fondul Român de Dezvoltare Socială
	87.02.03		Zone libere
	87.02.04		Turism
	87.02.05		Proiecte de dezvoltare multifuncţională
	87.02.50		Alte acţiuni economice
			Partea a VII-a – REZERVE, EXCEDENT/DEFICIT
97.02			*REZERVE*
98.02			*EXCEDENT*
99.02			*DEFICIT*

***** Pentru bugetele sectoarelor municipiului Bucureşti***

****** Pentru bugetul municipiului Bucureşti***

PLANUL DE CONTURI GENERAL PENTRU INSTITUȚII PUBLICE

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10			CAPITAL, REZERVE, FONDURI
	100		Fondul activelor fixe necorporale
	101		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului
	102		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al statului
	103		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al unităților administrativ-teritoriale
	104		Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ-teritoriale
	105		Rezerve din reevaluare
		1051	Rezerve din reevaluarea terenurilor și amenajărilor la terenuri
		1052	Rezerve din reevaluarea construcțiilor
		1053	Rezerve din reevaluarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
		1054	Rezerve din reevaluarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active fixe corporale
		1055	Rezerve din reevaluarea altor active ale statului
	106*		Diferențe din reevaluare și diferențe de curs aferente dobânzilor încasate (SAPARD)
11			REZULTATUL REPORTAT
	117		Rezultatul reportat
		117.01	Rezultatul reportat – instituții publice finanțate integral din buget (de stat, local, asigurări, sănătate, șomaj)
		117.02	Rezultatul reportat – bugetul local
		117.03	Rezultatul reportat – bugetul asigurărilor sociale de stat
		117.04	Rezultatul reportat – bugetul asigurărilor pentru șomaj
		117.05	Rezultatul reportat – bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
		117.08	Rezultatul reportat – bugetul fondurilor externe nerambursabile
		117.09	Rezultatul reportat – bugetul de stat
		117.10	Rezultatul reportat – instituții publice și activități finanțate integral sau parțial din venituri proprii
12			REZULTATUL PATRIMONIAL
	121		Rezultatul patrimonial
		121.01	Rezultatul patrimonial – instituții publice finanțate integral din buget (de stat, local, asigurări sociale, șomaj, sănătate)
		121.02	Rezultatul patrimonial – bugetul local
		121.03	Rezultatul patrimonial – bugetul asigurărilor sociale de stat

121.04 Rezultatul patrimonial – bugetul asigurărilor pentru şomaj

121.05 Rezultatul patrimonial – bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate

121.08 Rezultatul patrimonial – bugetul fondurilor externe nerambursabile

121.09 Rezultatul patrimonial – bugetul de stat

121.10 Rezultatul patrimonial – instituţii publice şi activităţi finanţate integral sau parţial din venituri proprii

13 FONDURI CU DESTINAŢIE SPECIALĂ

131 Fondul de rulment

132 Fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat

133 Fondul de rezervă constituit conform Ordonanţei de Urgenţă a Guvernului nr.150/2002

134 Fondul de amortizare aferent activelor fixe deţinute de serviciile publice de interes local

135 Fondul de risc

136 Fondul depozitelor speciale constituite pentru construcţii de locuinţe

137 Taxe speciale

139 Alte fonduri

1391 Fond de dezvoltare a spitalului

15 PROVIZIOANE

151 Provizioane

1511 Provizioane pentru litigii

1512 Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor

1518 Alte provizioane

16 ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE (pe termen mediu şi lung)

161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni

1611 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni cu termen de răscumpărare în exerciţiul curent

1612 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni cu termen de răscumpărare în exerciţiile viitoare

162 Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale

1621 Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiul curent

1622 Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare

163 Împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale

1631 Împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiul curent

1632 Împrumuturi interne şi externe garantate de autorităţile administraţiei pu-

		blice locale cu termen de rambursare în exercițiile viitoare
164		Împrumuturi interne și externe contractate de stat
	1641	Împrumuturi interne și externe contractate de stat cu termen de rambursare în exercițiul curent
	1642	Împrumuturi interne și externe contractate de stat cu termen de rambursare în exercițiile viitoare
165		Împrumuturi interne și externe garantate de stat
	1651	Împrumuturi interne și externe garantate de stat cu termen de rambursare în exercițiul curent
	1652	Împrumuturi interne și externe garantate de stat cu termen de rambursare în exercițiile viitoare
166		Sume primite pentru acoperirea deficitului bugetului asigurărilor sociale de stat din contul curent general al trezoreriei statului
167		Alte împrumuturi și datorii asimilate
	1671	Alte împrumuturi și datorii asimilate cu termen de rambursare în exercițiul curent
	1672	Alte împrumuturi și datorii asimilate cu termen de rambursare în exercițiile viitoare
168		Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
	1681	Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni
	1682	Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale
	1683	Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale
	1684	Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe contractate de stat
	1685	Dobânzi aferente împrumuturilor interne și externe garantate de stat
	1687	Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate
169		Prime privind rambursarea obligațiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE ACTIVE FIXE

20		ACTIVE FIXE NECORPORALE
203		Cheltuieli de dezvoltare
205		Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare
206		Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive
208		Alte active fixe necorporale
	2081	Programe informatice
	2082	Alte active fixe necorporale
21		ACTIVE FIXE CORPORALE
211		Terenuri și amenajări la terenuri
	2111	Terenuri
	2112	Amenajări la terenuri

212		Construcții
213		Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
	2131	Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)
	2132	Aparate și instalații de măsurare, control și reglare
	2133	Mijloace de transport
	2134	Animale și plantații
214		Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active fixe corporale
215		Alte active ale statului
23		ACTIVE FIXE ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU ACTIVE FIXE
231		Active fixe corporale în curs de execuție
232		Avansuri acordate pentru active fixe corporale
233		Active fixe necorporale în curs de execuție
234		Avansuri acordate pentru active fixe necorporale
26		ACTIVE FINANCIARE (peste 1 an)
260		Titluri de participare
	2601	Titluri de participare cotate
	2602	Titluri de participare necotate
265		Alte titluri imobilizate
267		Creanțe imobilizate
	2675	Împrumuturi acordate pe termen lung
	2676	Dobânzi aferente împrumuturilor pe termen lung
	2678	Alte creanțe imobilizate
	2679	Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate
269		Vărsăminte de efectuat pentru active financiare
28		AMORTIZĂRI PRIVIND ACTIVELE FIXE
280		Amortizări privind activele fixe necorporale
	2803	Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
	2805	Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
	2808	Amortizarea altor active fixe necorporale
281		Amortizări privind activele fixe corporale
	2811	Amortizarea amenajărilor la terenuri
	2812	Amortizarea construcțiilor
	2813	Amortizarea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
	2814	Amortizarea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active fixe corporale
29		AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A ACTIVELOR FIXE
290		Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale

	2904	Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
	2905	Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare
	2908	Ajustări pentru deprecierea altor active fixe necorporale
291		Ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale
	2911	Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor la terenuri
	2912	Ajustări pentru deprecierea construcțiilor
	2913	Ajustări pentru deprecierea instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor
	2914	Ajustări pentru deprecierea mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active fixe corporale
293		Ajustări pentru deprecierea activelor fixe în curs de execuție
	2931	Ajustări pentru deprecierea activelor fixe necorporale în curs de execuție
	2932	Ajustări pentru deprecierea activelor fixe corporale în curs de execuție
296		Ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare
	2961	Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor
	2962	Ajustări pentru pierderea de valoare a altor active financiare

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30		STOCURI DE MATERII ȘI MATERIALE
301		Materii prime
302		Materiale consumabile
	3021	Materiale auxiliare
	3022	Combustibili
	3023	Materiale pentru ambalat
	3024	Piese de schimb
	3025	Semințe și materiale de plantat
	3026	Furaje
	3027	Hrană
	3028	Alte materiale consumabile
	3029	Medicamente și materiale sanitare
303		Materiale de natura obiectelor de inventar
	3031	Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie
	3032	Materiale de natura obiectelor de inventar în folosință
304		Materiale rezerva de stat și de mobilizare
	3041	Materiale rezerva de stat
	3042	Materiale rezerva de mobilizare
305		Ambalaje rezerva de stat și de mobilizare
	3051	Ambalaje rezerva de stat
	3052	Ambalaje rezerva de mobilizare
307		Materiale date în prelucrare în instituție

309 Alte stocuri

33 PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE

331 Produse în curs de execuție

332 Lucrări și servicii în curs de execuție

34 PRODUSE

341 Semifabricate

345 Produse finite

346 Produse reziduale

347 Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului

348 Diferențe de preț la produse

349 Bunuri confiscate sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a unităților administrativ-teritoriale

35 STOCURI AFLATE LA TERȚI

351 Materii și materiale aflate la terți

3511 Materii și materiale la terți

3512 Materiale de natura obiectelor de inventar aflate la terți

354 Produse aflate la terți

3541 Semifabricate aflate la terți

3545 Produse finite aflate la terți

3546 Produse reziduale aflate la terți

356 Animale aflate la terți

357 Mărfuri aflate la terți

358 Ambalaje aflate la terți

359 Bunuri în custodie sau în consignație la terți

36 ANIMALE

361 Animale și păsări

37 MĂRFURI

371 Mărfuri

378 Diferențe de preț la mărfuri (adaos comercial)

38 AMBALAJE

381 Ambalaje

39 AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime

392 Ajustări pentru deprecierea materialelor

3921 Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile

3922 Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar

393 Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție

394 Ajustări pentru deprecierea produselor

3941 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor

3945 Ajustări pentru deprecierea produselor finite

3946 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale
395 Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951 Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți
3952 Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți
3953 Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți
3954 Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți
3956 Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți
3957 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți
3958 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți
396 Ajustări pentru deprecierea animalelor
397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor
398 Ajustări pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40 FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
401 Furnizori
403 Efecte de plătit
404 Furnizori de active fixe
4041 Furnizori de active fixe sub 1 an
4042 Furnizori de active fixe peste 1 an
405 Efecte de plătit pentru active fixe
408 Furnizori-facturi nesosite
409 Furnizori-debitori
4091 Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor
4092 Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări
41 CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE
411 Clienți
4111 Clienți cu termen sub 1 an
4112 Clienți cu termen peste 1 an
4118 Clienți incerți sau în litigiu
413 Efecte de primit de la clienți
418 Clienți-facturi de întocmit
419 Clienți-creditori
42 PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
421 Personal – salarii datorate
422 Pensionari – pensii datorate
4221 Pensionari civili – pensii datorate
4222 Pensionari militari – pensii datorate
423 Personal – ajutoare și indemnizații datorate
424 Șomeri – indemnizații datorate
425 Avansuri acordate personalului

	426		Drepturi de personal neridicate
	427		Rețineri din salarii și din alte drepturi datorate terților
		4271	Rețineri din salarii datorate terților
		4272	Rețineri din pensii datorate terților
		4273	Rețineri din alte drepturi datorate terților
	428		Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
		4281	Alte datorii în legătură cu personalul
		4282	Alte creanțe în legătură cu personalul
	429		Bursieri și doctoranzi
43			ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE
	431		Asigurări sociale
		4311	Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale
		4312	Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale
		4313	Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate
		4314	Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate
		4315	Contribuțiile angajatorilor pentru accidente de muncă și boli profesionale
	437		Asigurări pentru șomaj
		4371	Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări de șomaj
		4372	Contribuțiile asiguraților pentru asigurări de șomaj
	438		Alte datorii sociale
44			BUGETUL STATULUI, BUGETUL LOCAL, BUGETUL ASIGURĂRILOR SOCIALE DE STAT ȘI CONTURI ASIMILATE
	440		Cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale
	441		Sume încasate pentru bugetul capitalei
	442		Taxa pe valoarea adăugată
		4423	Taxa pe valoarea adăugată de plată
		4424	Taxa pe valoarea adăugată de recuperat
		4426	Taxa pe valoarea adăugată deductibilă
		4427	Taxa pe valoarea adăugată colectată
		4428	Taxa pe valoarea adăugată neexigibilă
	444		Impozit pe venituri din salarii și din alte drepturi
	446		Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
	448		Alte datorii și creanțe cu bugetul
		4481	Alte datorii față de buget
		4482	Alte creanțe privind bugetul
45			DECONTĂRI CU COMUNITATEA EUROPEANĂ PRIVIND FONDURILE NERAMBURSABILE (PHARE, SAPARD, ISPA ETC.)
	450*		Sume de primit și de restituit Comunității Europene – PHARE, SAPARD, ISPA –
		4501*	Sume de primit de la Comunitatea Europeană – PHARE, SAPARD, ISPA –
		4502*	Sume de restituit Comunității Europene – PHARE, SAPARD, ISPA –
	451*		Sume de primit și de restituit Fondului Național – PHARE, SAPARD, ISPA –

4511* Sume de primit de la Fondul Național – PHARE, SAPARD, ISPA –
4512* Sume de restituit Fondului Național – PHARE, SAPARD, ISPA –
452* Sume datorate Agențiilor de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA –
453* Sume de primit și de restituit Autorităților de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA –
4531* Sume de primit de la Autoritățile de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA –
4532* Sume de restituit Autorităților de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA –
454* Sume de primit și de restituit beneficiarilor* – PHARE –
4541* Sume de primit de la beneficiar – PHARE –
4542* Sume de restituit beneficiarilor – PHARE –
455* Sume de primit și de restituit bugetului (cofinanțare, indisponibilități temporare de fonduri de la Comisia Europeană) – PHARE, SAPARD, ISPA –
4551* Sume de primit de la buget (cofinanțare, indisponibilități temporare de fonduri de la Comisia Europeană) – PHARE, SAPARD, ISPA –
4552* Sume de restituit bugetului (cofinanțare, indisponibilități temporare de fonduri de la Comisia Europeană) – PHARE, SAPARD, ISPA –
456* Sume de primit de la bugetul de stat pentru cheltuieli neeligibile – PHARE, SAPARD, ISPA –
457* Sume de recuperat de la Agențiile de Implementare – PHARE, SAPARD, ISPA –
458* Sume de primit de la Agenții/Autorități de Implementare (la beneficiarii finali)

46 DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI, DEBITORI ȘI CREDITORI AI BUGETELOR
461 Debitori
4611 Debitori sub 1 an
4612 Debitori peste 1 an
462 Creditori
4621 Creditori sub 1 an
4622 Creditori peste 1 an
463 Creanțe ale bugetului de stat
464 Creanțe ale bugetului local
465 Creanțe ale bugetului asigurărilor sociale de stat
466 Creanțe ale bugetelor fondurilor speciale
4664 Creanțe ale bugetului asigurărilor pentru șomaj
4665 Creanțe ale bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
467 Creditori ai bugetelor
4671 Creditori ai bugetului de stat
4672 Creditori ai bugetului local
4673 Creditori ai bugetului asigurărilor sociale de stat
4674 Creditori ai bugetului asigurărilor pentru șomaj
4675 Creditori ai bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate

468		Împrumuturi acordate potrivit legii
	4681	Împrumuturi acordate potrivit legii din bugetul de stat
	4682	Împrumuturi acordate potrivit legii din bugetul local
	4684	Împrumuturi acordate potrivit legii din fondul de tezaur
	4687	Sume acordate din fondul de rulment potrivit legii
469		Dobânzi aferente împrumuturilor acordate
47		CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
471		Cheltuieli înregistrate în avans
472		Venituri înregistrate în avans
473		Decontări din operaţii în curs de clarificare
48		DECONTĂRI
481		Decontări între instituţia superioară şi instituţiile subordonate
	4811	Decontări privind operaţiuni financiare
	4812	Decontări privind activele fixe
	4813	Decontări privind stocurile
	4819	Alte decontări
482		Decontări între instituţii subordonate
483		Decontări din operaţii în participaţie
49		AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANŢELOR
491		Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi
	4911	Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi sub 1 an
	4912	Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi peste 1 an
496		Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori
	4961	Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori sub 1 an
	4962	Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori peste 1 an
497		Ajustări pentru deprecierea creanţelor bugetare

CLASA 5 - CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ŞI BĂNCI COMERCIALE

50		INVESTIŢII PE TERMEN SCURT
505		Obligaţiuni emise şi răscumpărate
509		Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt
51		CONTURI LA TREZORERIA STATULUI ŞI BĂNCI
510		Disponibil din împrumuturi din disponibilităţile contului curent general al trezoreriei statului
511		Valori de încasat
	5112	Cecuri de încasat
512		Conturi la bănci
	5121	Conturi la bănci în lei
	5124	Conturi la bănci în valută
	5125	Sume în curs de decontare
513		Disponibil din împrumuturi interne şi externe contractate de stat

5131 Disponibil în lei din împrumuturi interne și externe contractate de stat
5132 Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe contractate de stat
514 Disponibil din împrumuturi interne și externe garantate de stat
5141 Disponibil în lei din împrumuturi interne și externe garantate de stat
5142 Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe garantate de stat
515 Disponibil din fonduri externe nerambursabile
5151 Disponibil în lei din fonduri externe nerambursabile
5152 Disponibil în valută din fonduri externe nerambursabile
5153 Depozite bancare
516 Disponibil din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale
5161 Disponibil în lei din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale
5162 Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale
517 Disponibil din împrumuturi interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale
5171 Disponibil în lei din împrumuturi interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale
5172 Disponibil în valută din împrumuturi interne și externe garantate de autoritățile administrației publice locale
518 Dobânzi
5186 Dobânzi de plătit
5187 Dobânzi de încasat
519 Împrumuturi pe termen scurt
5191 Împrumuturi pe termen scurt
5192 Împrumuturi pe termen scurt nerambursate la scadență
5194 Împrumuturi primite din bugetul de stat pentru înființarea unor instituții sau a unor activități finanțate integral din venituri proprii
5195 Împrumuturi primite din bugetul local pentru înființarea unor instituții și servicii publice sau activități finanțate integral din venituri proprii
5196 Împrumuturi interne și externe contractate de autoritățile administrației publice locale
5197 Sume primite din fondul de rulment conform legii
5198 Împrumuturi primite din disponibilitățile contului curent general al trezoreriei statului
52 DISPONIBIL AL BUGETELOR
520 Disponibil al bugetului de stat
521 Disponibil al bugetului local
5211 Disponibil al bugetului local
5212 Rezultatul execuției bugetare din anul curent

522		Disponibil din fondul de rulment al bugetului local
	5221	Disponibil curent din fondul de rulment al bugetului local
	5222	Depozite constituite din fondul de rulment al bugetului local
523		Disponibil din cote defalcate din impozitul pe venit pentru echilibrarea bugetelor locale
524		Disponibil din venituri încasate pentru bugetul capitalei
525		Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat
	5251	Disponibil al bugetului asigurărilor sociale de stat
	5252	Rezultatul execuţiei bugetare din anul curent
	5253	Rezultatul execuţiei bugetare din anii precedenţi
526		Disponibil din fondul de rezervă al bugetului asigurărilor sociale de stat
527		Disponibil din fondul de rezervă constituit conform Ordonanţei de Urgenţă a Guvernului nr. 150/2002
528		Disponibil din sume încasate în cursul procedurii de executare silită
529		Disponibil din sumele colectate pentru unele bugete
	5291	Disponibil din sumele colectate pentru bugetul de stat
	5292	Disponibil din sumele colectate pentru bugetul local
	5299	Disponibil din sume colectate prin intermediul cardurilor
53		CASA ŞI ALTE VALORI
531		Casa
	5311	Casa în lei
	5314	Casa în valută
532		Alte valori
	5321	Timbre fiscale şi poştale
	5322	Bilete de tratament şi odihnă
	5323	Tichete şi bilete de călătorie
	5324	Bonuri valorice pentru carburanţi auto
	5325	Bilete cu valoare nominală
	5326	Tichete de masă
	5328	Alte valori
54		ACREDITIVE
541		Acreditive
	5411	Acreditive în lei
	5412	Acreditive în valută
542		Avansuri de trezorerie
55		DISPONIBIL DIN FONDURI CU DESTINAŢIE SPECIALĂ
550		Disponibil din fonduri cu destinaţie specială
551		Disponibil din alocaţii bugetare cu destinaţie specială
552		Disponibil pentru sume de mandat şi sume în depozit
553		Disponibil din taxe speciale
554		Disponibil din amortizarea activelor fixe deţinute de serviciile publice de in-

		teres local
555		Disponibil al fondului de risc
556		Disponibil din depozite speciale constituite pentru construirea de locuințe
557		Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului
558		Disponibil din cofinanțarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile
56		DISPONIBIL AL INSTITUȚIILOR PUBLICE ȘI ACTIVITĂȚILOR FINANȚATE INTEGRAL SAU PARȚIAL DIN VENITURI PROPRII
560		Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii
	5601	Disponibil curent
	5602	Depozite ale instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii
561		Disponibil al instituțiilor publice finanțate din venituri proprii și subvenții
562		Disponibil al activităților finanțate din venituri proprii
57		DISPONIBIL DIN VENITURILE FONDURILOR SPECIALE
571		Disponibil din veniturile Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
	5711	Disponibil din veniturile curente ale Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
	5712	Rezultatul execuției bugetare din anul curent
	5713	Rezultatul execuției bugetare din anii precedenți
	5714	Depozite din veniturile Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
574		Disponibil din veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj
	5741	Disponibil din veniturile curente ale bugetului asigurărilor pentru șomaj
	5742	Rezultatul execuției bugetare din anul curent
	5743	Rezultatul execuției bugetare din anii precedenți
	5744	Depozite din veniturile bugetului asigurărilor pentru șomaj
58		VIRAMENTE INTERNE
581		Viramente interne
59		AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
595		Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60		CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601		Cheltuieli cu materiile prime
602		Cheltuieli cu materialele consumabile
	6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare
	6022	Cheltuieli privind combustibilul
	6023	Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
	6024	Cheltuieli privind piesele de schimb

	6025	Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat
	6026	Cheltuieli privind furajele
	6027	Cheltuieli privind hrana
	6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile
	6029	Cheltuieli privind medicamentele și materialele sanitare
603		Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
606		Cheltuieli privind animalele și păsările
607		Cheltuieli privind mărfurile
608		Cheltuieli privind ambalajele
609		Cheltuieli cu alte stocuri
61		CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ȘI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI
610		Cheltuieli privind energia și apa
611		Cheltuieli cu intreținerea și reparațiile
612		Cheltuieli cu chiriile
613		Cheltuieli cu primele de asigurare
614		Cheltuieli cu deplasări, detașări, transferări
62		CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI
622		Cheltuieli privind comisioanele și onorariile
623		Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate
624		Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal
	6241	Cheltuieli cu transportul de bunuri
	6242	Cheltuieli cu transportul de personal
626		Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații
627		Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate
628		Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți
629		Alte cheltuieli autorizate prin dispoziții legale
63		CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ȘI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
635		Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate
64		CHELTUIELI CU PERSONALUL
641		Cheltuieli cu salariile personalului
642		Cheltuieli salariale în natură
645		Cheltuieli privind asigurările sociale
	6451	Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale
	6452	Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări de șomaj
	6453	Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate
	6454	Contribuțiile angajatorilor pentru accidente de muncă și boli profesionale
	6458	Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
646		Cheltuieli cu indemnizațiile de delegare, detașare și alte drepturi salariale
647		Cheltuieli din fondul destinat stimulării personalului
65		ALTE CHELTUIELI OPERAȚIONALE
654		Pierderi din creanțe și debitori diverși

	658	Alte cheltuieli operaționale
66		CHELTUIELI FINANCIARE
	663	Pierderi din creanțe imobilizate
	664	Cheltuieli din investiții financiare cedate
	665	Cheltuieli din diferențe de curs valutar
	666	Cheltuieli privind dobânzile
	667*	Sume de transferat bugetului de stat reprezentând câștiguri din schimb valutar – PHARE, SAPARD, ISPA –
	668*	Dobânzi de transferat Comunității Europene sau de alocat programului – PHARE, SAPARD, ISPA –
	669*	Alte pierderi (cheltuieli neeligibile – costuri bancare) – PHARE, SAPARD, ISPA –
67		ALTE CHELTUIELI FINANȚATE DIN BUGET
	670	Subvenții
	671	Transferuri curente între unități ale administrației publice
	672	Transferuri de capital între unități ale administrației publice
	673	Transferuri interne
	674	Transferuri în străinătate
	676	Asigurări sociale
	677	Ajutoare sociale
	679	Alte cheltuieli
68		CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERILE DE VALOARE
	681	Cheltuieli operaționale privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
	6811	Cheltuieli operaționale privind amortizarea activelor fixe
	6812	Cheltuieli operaționale privind provizioanele
	6813	Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe
	6814	Cheltuieli operaționale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
	682	Cheltuieli cu activele fixe neamortizabile
	6821	Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile
	6822	Cheltuieli cu activele fixe necorporale neamortizabile
	686	Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierderea de valoare
	6863	Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor financiare
	6864	Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
	6868	Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor
	689	Cheltuieli privind rezerva de stat și de mobilizare

6891 Cheltuieli privind rezerva de stat
6892 Cheltuieli privind rezerva de mobilizare
69 CHELTUIELI EXTRAORDINARE
690 Cheltuieli cu pierderi din calamităţi
691 Cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI ŞI FINANŢĂRI

70 VENITURI DIN ACTIVITĂŢI ECONOMICE
701 Venituri din vânzarea produselor finite
702 Venituri din vânzarea semifabricatelor
703 Venituri din vânzarea produselor reziduale
704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate
705 Venituri din studii şi cercetări
706 Venituri din chirii
707 Venituri din vânzarea mărfurilor
708 Venituri din activităţi diverse
709 Variaţia stocurilor
71 ALTE VENITURI OPERAŢIONALE
714 Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi
719 Alte venituri operaţionale
72 VENITURI DIN PRODUCŢIA DE ACTIVE FIXE
721 Venituri din producţia de active fixe necorporale
722 Venituri din producţia de active fixe corporale
73 VENITURI FISCALE
730 Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice
7301 Impozit pe profit
7302 Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice
731 Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane fizice
7311 Impozit pe venit
7312 Cote şi sume defalcate din impozitul pe venit
732 Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital
7321 Alte impozite pe venit, profit şi câştiguri din capital
733 Impozit pe salarii
734 Impozite şi taxe pe proprietate
735 Impozite şi taxe pe bunuri şi servicii
7351 Taxa pe valoarea adăugată
7352 Sume defalcate din TVA
7353 Alte impozite şi taxe generale pe bunuri şi servicii
7354 Accize
7355 Taxe pe servicii specifice
7356 Taxe pe utilizarea bunurilor, autorizarea utilizării bunurilor sau pe desfăşu-

rarea de activități

736 Impozit pe comerțul exterior și tranzacțiile internaționale

7361 Taxe vamale și alte taxe pe tranzacțiile internaționale

739 Alte impozite și taxe fiscale

74 VENITURI DIN CONTRIBUȚII DE ASIGURĂRI

745 Contribuțiile angajatorilor

7451 Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale

7452 Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări de șomaj

7453 Contribuțiile angajatorilor pentru asigurări sociale de sănătate

7454 Contribuțiile angajatorilor pentru accidente de muncă și boli profesionale

7455 Vărsăminte de la persoane juridice, pentru persoane cu handicap neîncadrate

7459 Alte contribuții pentru asigurări sociale datorate de angajatori

746 Contribuțiile asiguraților

7461 Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale

7462 Contribuțiile asiguraților pentru asigurări de șomaj

7463 Contribuțiile asiguraților pentru asigurări sociale de sănătate

7469 Alte contribuții ale altor persoane pentru asigurări sociale

75 VENITURI NEFISCALE

750 Venituri din proprietate

751 Venituri din vânzări de bunuri și servicii

7511 Venituri din prestări de servicii și alte activități

7512 Venituri din taxe administrative, eliberări permise

7513 Amenzi, penalități și confiscări

7514 Diverse venituri

7515 Transferuri voluntare, altele decât subvențiile (donații, sponsorizări)

76 VENITURI FINANCIARE

763 Venituri din creanțe imobilizate

764 Venituri din investiții financiare cedate

765 Venituri din diferențe de curs valutar

766 Venituri din dobânzi

767* Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea pierderilor din schimb valutar – PHARE, SAPARD, ISPA –

768* Alte venituri financiare – PHARE, SAPARD, ISPA –

769* Sume de primit de la bugetul de stat pentru acoperirea altor pierderi (cheltuieli neeligibile – costuri bancare) – PHARE, SAPARD, ISPA –

77 FINANȚĂRI, SUBVENȚII, TRANSFERURI, ALOCAȚII BUGETARE CU DESTINAȚIE SPECIALĂ, FONDURI CU DESTINAȚIE SPECIALĂ

770 Finanțarea de la buget

7701 Finanțarea de la bugetul de stat

7702 Finanțarea de la bugetele locale

7703 Finanțarea de la bugetul asigurărilor sociale de stat

	7704	Finanțarea din bugetul asigurărilor pentru șomaj
	7705	Finanțarea din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate
771		Finanțare în baza unor acte normative speciale
772		Venituri din subvenții
	7721	Subvenții de la bugetul de stat
	7722	Subvenții de la alte bugete
773		Venituri din alocații bugetare cu destinație specială
774		Finanțarea din fonduri externe nerambursabile
	7741	Finanțarea din fonduri externe nerambursabile în bani
	7742	Finanțarea din fonduri externe nerambursabile în natură
776		Fonduri cu destinație specială
778		Venituri din cofinanțarea de la buget aferentă programelor/proiectelor finanțate din fonduri externe nerambursabile
779		Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit
78		VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERILE DE VALOARE
781		Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea operațională
	7812	Venituri din provizioane
	7813	Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe
	7814	Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
786		Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare
	7863	Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor financiare
	7864	Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante
79		VENITURI EXTRAORDINARE
790		Venituri din despăgubiri din asigurări
791		Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80**		CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
	8030	Active fixe și obiecte de inventar primite în folosință
	8031	Active fixe corporale luate cu chirie
	8032	Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
	8033	Valori materiale primite în păstrare sau custodie
	8034	Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
	8036	Chirii și alte datorii asimilate
	8038	Ambalaje de restituit
	8039	Alte valori în afara bilanțului
	8041	Publicații primite gratuit în vederea schimbului internațional
	8042	Abonamente la publicații care se urmăresc până la primire

8043 Imprimate de valoare cu decontare ulterioară

8044 Documente respinse la viza de control financiar preventiv

8046 Ipoteci imobiliare

8047 Valori materiale supuse sechestrului

8048 Garanție bancară pentru oferta depusă

8049 Garanție bancară pentru bună execuție

8050 Disponibil din garanția constituită pentru bună execuție

8051 Garanții constituite de concesionar

8052 Garanții depuse pentru sume contestate

8053 Garanții depuse pentru înlesniri acordate

8054 Înlesniri la plata creanțelor bugetare

8055 Cauțiuni depuse pentru contestație la executarea silită

8056 Garanții legale constituite în cadrul procedurii de suspendare a executării silite prin decontare bancară

8057* Garanție bancară pentru avansul acordat (ISPA)

8058 Creanțe fiscale pentru care s-a declarat starea de insolvabilitate a debitorului

8059 Garanții acordate de autoritățile administrației publice locale

8060 Credite bugetare aprobate

8061 Credite deschise de repartizat

8062 Credite deschise pentru cheltuieli proprii

8063* Fonduri de primit de la bugetul de stat

8064* Fonduri de primit de la Comunitatea Europeană – SAPARD –

8065* Fonduri de primit de la Comunitatea Europeană – PHARE –

8066 Angajamente bugetare

8067 Angajamente legale

8068* Angajamente legale – SAPARD –

8069* Angajamente de plată

89 BILANȚ

891 Bilanț de deschidere

892 Bilanț de închidere

---

* Conturile specifice pentru evidențierea fondurilor externe nerambursabile: SAPARD, ISPA și PHARE își păstrează conținutul și funcțiunea aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 870/2002, nr. 771/2004 și nr. 925/2005.

** Conturile din grupa 80 – conturi în afara bilanțului – se pot dezvolta în sensul introducerii unor conturi specifice la propunerea instituțiilor respective, cu aprobarea ordonatorului principal de credite și avizul Ministerului Finanțelor Publice.

BIBLIOTECA JUDETEANA
„GH.ASACHI"
IASI